

Instituto Politécnico de Setúbal



Escola Superior de Ciências Empresariais

*Planos de Prevenção de Riscos de Gestão:
Transparência dos Institutos Politécnicos Portugueses*

Carla Isabel Dias Cabrita Cardoso

Dissertação apresentada para cumprimento de requisitos necessários à obtenção do grau
de

MESTRE EM CONTABILIDADE E FINANÇAS

Orientadora: Professora Doutora Maria Teresa Venâncio Dores Alves

Setúbal, 2013

(Página propositamente deixada em branco)

Dedicatória

*Este trabalho é inteiramente dedicado à minha família,
Especialmente à minha mãe, Idalina, ao meu pai, Domingos; e
Ao meu marido, Hugo*

Agradecimentos

À Professora Doutora Maria Teresa Venâncio Dores Alves, minha orientadora, pela transmissão dos seus conhecimentos, pelas palavras de incentivo e pela colaboração prestada, expresso os meus sinceros agradecimentos.

Por todo o apoio prestado no desenvolvimento da vertente prática deste trabalho de investigação, agradeço à Professora Doutora Sandra Nunes.

Aos meus colegas de faculdade e amigos, agradeço o companheirismo, a boa disposição que partilhámos e o bom relacionamento que constituíram um tónico adicional de motivação, em particular, ao Fernando Almeida, agradeço o incentivo transmitido e, sobretudo, a amizade, que muito contribuíram para o culminar deste percurso.

À paciência e compreensão por este trabalho, demonstrados pela minha família nas minhas longas ausências e, que em muito me ajudaram para levar em diante este propósito de atingir o objetivo proposto, especialmente ao meu marido, aos meus pais, aos meus sogros, Mizé e Zito e aos meus primos Lígia e Dino, pelo apoio que me deram nas horas mais difíceis, contribuindo para que me sentisse motivada a continuar.

Agradeço a todas as outras pessoas e entidades que, de forma direta ou indireta, contribuíram para que este trabalho pudesse ser realizado.

Índice

Índice de Figuras	vi
Índice de Tabelas	vi
Índice de Gráficos	vi
Lista de Abreviaturas.....	vii
Resumo	ix
Abstract	x
INTRODUÇÃO	1
1. REVISÃO DE LITERATURA.....	3
1.1. O Risco.....	3
1.1.1. Definição de risco	3
1.1.2. Tipologia do risco	4
1.1.3. Identificação e hierarquização dos riscos	6
1.1.4. A gestão de risco.....	7
1.2. O Risco no Sector Público	19
1.2.1. Sector Público	19
1.2.2. Normativo Aplicável.....	22
1.3. Divulgação de informação.....	24
1.3.1. Divulgação de informação obrigatória e voluntária	24
1.3.2. Divulgação de informação sobre o risco	25
1.4. Fraude: Corrupção vs Transparência.....	27
1.5. Papel do Tribunal de Contas e do Conselho de Prevenção da Corrupção	32
2. METODOLOGIA.....	35
2.1. Métodos de investigação.....	35
2.2. Objectivo da investigação	36
2.3. População e Amostra	37
2.4. Fonte e Recolha dos dados	40
2.4.1. O PGRCIC.....	41
2.4.2. O Relatório de Execução	41
2.4.3. O Relatório de Gestão e Contas	42
2.5. Análise de Conteúdo	42
3. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS OBTIDOS	43
3.1. Análise descritiva.....	44
3.1.1. Os PGRCIC	44
3.1.2. Relatórios de execução.....	52

3.1.3. Relatórios e Contas	54
3.2. Análise quantitativa	55
4. CONCLUSÃO, LIMITAÇÕES E LINHAS DE INVESTIGAÇÃO FUTURAS.....	59
BIBLIOGRAFIA.....	63
APÊNDICES.....	74

Índice de Figuras

Figura 1: Exemplos de factores internos e externos	5
Figura 2: Processo de gestão de risco – COSO	10
Figura 3: Processo de gestão de risco - AS/NZS 4360:1999	12
Figura 4: Processo de gestão de risco - FERMA	13
Figura 5: Processo de gestão de risco – COSO II / ERM	15
Figura 6: Processo de gestão de risco ISO 31000:2009	17
Figura 7: Processos de gestão de risco	18
Figura 8: Organograma do Sector Publico Nacional.....	20
Figura 9: Categorias de fraude interna	28

Índice de Tabelas

Tabela 1: Descrição de riscos	6
Tabela 2: Cronologia de Modelos de Gestão do Risco de Referência	9
Tabela 3: Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público	24
Tabela 4: Organizações vítimas por sector de actividade (ordenado por perdas médias).....	29
Tabela 5: Comparação de sectores - Estado e Administração Publica vs Educação	30
Tabela 6: Nº de cursos nos Institutos Politécnicos portugueses	38
Tabela 7: Caracterização dos Institutos Politécnicos portugueses.....	39
Tabela 8: Matriz de hierarquização de risco	47
Tabela 9: Exemplo de hierarquização de risco	48
Tabela 10: Exemplo de Processo / Medidas preventivas	50
Tabela 11: Relatórios de Execução	52
Tabela 12: Evolução da aplicação dos PGRIC no IPLeiria	54
Tabela 13: Análise de conteúdo de Relatórios	55

Índice de Gráficos

Gráfico 1: <i>Corruption Perceptions Index</i>	31
Gráfico 2: Total de nº de riscos	45
Gráfico 3: Percentagem de riscos por áreas.....	46
Gráfico 4: Total de nº de processos	49
Gráfico 5: Nº de processos / nº de medidas preventivas	51

Lista de Abreviaturas

AAA	<i>American Accounting Association</i>
ACAs	<i>Anti-Corruption Agencies</i>
ACFE	<i>Association of Certified Fraud Examiners</i>
AIRMIC	<i>Association of Insurance and Risk Managers</i>
ALARM	<i>National Forum for Risk Management in the Public Sector</i>
AS/NZS	<i>Australia/ New Zealand Risk Management</i>
CCISP	Conselho Coordenador dos Institutos Superiores Politécnicos
CE	Comissão Europeia
CETs	Cursos de Especialização Tecnológica
CFE	<i>Certified Fraud Examiners</i>
CIMA	<i>Chartered Institute of Management Accountants</i>
CMVMC	Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CPC	Conselho de Prevenção da Corrupção
CPI	<i>Corruption Perception Index</i> (Índice de Percepção da Corrupção)
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DGTC	Direcção Geral do Tribunal de Contas (Portugal)
ERM	<i>Enterprise Risk Management</i>
FASB	<i>Financial Accounting Standard Board</i>
FERMA	<i>Federation of European Risk Management Associations</i>
FRR	<i>Financial Reporting Release</i>
GAS	<i>Germany Accounting Standard</i>
IAS	<i>International Accounting Standard</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IEC	<i>International Electrotechnical Commission</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants Committee</i>
INTERPOL	<i>International Criminal Police Organization</i>
IP	Instituto Politécnico

IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i> (Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público)
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
IRM	<i>Institute of Risk Management</i>
ISO	<i>International Organization for Standardization</i>
NATO	<i>North Atlantic Treat Organizations</i> (Organização do Tratado do Atlântico Norte)
OCDE	Organização para a Cooperação Económica e o Desenvolvimento
OEA	Organização dos Estados Americanos
ONU	Organização das Nações Unidas
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
OTOC	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
PGRIC	Planos de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas
POC	Plano Oficial de Contabilidade
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i>
SEE	Sector Empresarial do Estado
SNI	Sistema Nacional de Integridade
SPA	Sector Publico Administrativo
SWOT	<i>Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats</i>
TI	<i>Transparency International</i>
TIAC	Transparência e Integridade, Associação Cívica

Resumo

Os riscos são uma componente intrínseca da condição humana quer os que a afetam fisicamente, nas suas várias vertentes, quer os que resultam da sua vivência em sociedade. A vida em sociedade pode ser afetada por riscos sociais e económicos. Podem ser riscos individuais ou coletivos e desses, as origens podem ser diversas. Em relação aos riscos coletivos, os que mais se relacionam com este estudo, são os que podem afetar o “bem-estar” das organizações sejam elas privadas ou públicas. Um dos maiores desafios que as organizações enfrentam atualmente é, muitas vezes, caracterizado como a possibilidade de um determinado acontecimento poder ocorrer e gerar uma incerteza nos resultados e, por consequência, a assunção de riscos (Beja, 2004).

No sector público, torna-se cada vez mais essencial – pelo menos nas sociedades democráticas – a identificação dos riscos e a consequente gestão, tendo em vista um cada vez melhor comportamento de prestação de serviço público aos cidadãos e um adequado uso de todos os recursos ao dispor dos agentes ativos do serviço público, nos seus diversos sectores (Avila, 2011).

Incluído e reconhecido como um dos sectores pilares de serviço público em Portugal, está o ensino e particularmente o ensino superior politécnico. Neste sentido, o presente trabalho tem como objetivo verificar os níveis de transparência da divulgação de informação sobre o risco quer nos Planos de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas (PGRIC), quer nos Relatórios sobre a execução destes e nos Relatórios e Contas Anuais dos Institutos Politécnicos Portugueses. Para o efeito seguiu-se o método quantitativo e qualitativo. Elaborou-se uma análise de conteúdo e, através de diversos testes estatísticos, procurou-se eventuais relações entre o número de riscos/processos) e o número de escolas e de cursos; população e massa monetária. Verificou-se a existência de diferentes níveis de divulgação de informação de risco entre os Institutos Politécnicos Portugueses, tendo em conta as indicações normativas contidas no Despacho nº36/2009 do Tribunal de Contas e na recomendação nº1/2009 do Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC). Constatou-se, também, a inexistência de uma relação estatisticamente significativa entre o número de riscos e a dimensão de cada Instituto nas suas diversas dimensões (número de escolas e de cursos; população e massa monetária), o que não é consistente com *Garcia-Sanchez et al.* (2013).

Palavras-chave: Risco, gestão de risco, divulgação, sector público, PGRIC.

Abstract

Risks are an intrinsic component of the human condition affecting it either physically, in its various forms or those resulting from their experience in society. Life in society can be affected by social and economic risks. Those risks may be individual or collective and sources can be from diverse origins. Regarding collective risks, the most closely related to this study, are those which may affect the organizations' "welfare", whether they are private or public. One of the biggest challenges that organizations face today is often characterized as the ability of a given event can occur and generate uncertainty in the results and, consequently, risk-taking (Beja, 2004).

In the public sector, it is becoming increasingly essential - at least in democratic societies - risk identification and consequent management aiming an increasingly better performance of public service delivery to citizens and proper use of all resources available to the active agents of the public service in their various sectors (Avila, 2011).

Included and recognized as one of the pillars of public service sectors in Portugal, is education and, particularly, higher polytechnic education. In this sense, the present work main objective is to check the levels of transparency in the disclosure of risk information in the Planos de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas (PGRCIC) or in their implementation reports as well as in the Annual Accounts of the Portuguese Polytechnics institutes. In order to achieve that, the study followed both the quantitative and qualitative methods of research. Using a content analysis and through various statistical tests, the study tries to find possible relationships between the number of risks / processes) and the number of schools and courses, population and money supply. The results show the existence of different levels of disclosure of risk information between the Portuguese Polytechnic Institutes, taking into account the normative indications contained in Despacho No 36/2009 of the Tribunal de Contas and in Recomendação No 1/2009 of the CPC. The findings also indicate that there is no statistically significant relationship between the number of risks and the size of each Institute in its various dimensions (number of schools and courses, population and money supply), which is not consistent with Garcia - Sanchez et al. (2013).

Keywords: Risk, risk management, disclosure, public sector, PGRCIC.

Introdução

Cada vez mais o risco encontra-se presente em todas as organizações independentemente do seu tipo ou dimensão, e pode resultar de fatores externos ou internos. Desde que exista atividade numa organização existem aspetos positivos e negativos do risco, respetivamente, situações cujas consequências constituem oportunidades para obter vantagens e ameaças ao sucesso da organização.

O risco é, muitas vezes, caracterizado como a possibilidade de um determinado acontecimento poder ocorrer e gerar um resultado diferente do esperado. A importância desse acontecimento nos resultados de cada atividade determina o grau de risco da organização. Indicar caminhos para ajudar a gerir o risco é fundamental para que as organizações possam implementar cada vez mais melhores práticas na gestão de risco.

Em 4 de Março de 2009, em Portugal, o CPC (criado pela Lei nº54/2008, de 4 de Setembro), um organismo independente que funciona junto do Tribunal de Contas, deliberou proceder ao levantamento dos riscos de corrupção e infrações conexas nas áreas da contratação pública e da concessão de benefícios públicos, através da aplicação de um questionário aos Serviços e Organismos da Administração Central, Regional e Local, direta ou indireta.

Na sequência dessa deliberação, em 1 de Julho de 2009, o CPC aprovou a Recomendação nº1/2009 nos termos da qual os órgãos máximos das entidades gestoras de dinheiros, valores ou patrimónios públicos, seja qual for a sua natureza, devem elaborar Planos de Prevenção de Riscos de Gestão incluindo os de corrupção e infrações conexas.

O CPC considera que os Planos de Prevenção de Risco são, além de um fator de gestão fundamental, um instrumento que permitirá aferir a eventual responsabilidade que ocorra na gestão de recursos públicos. Assim, a elaboração deste Plano por parte das entidades pode-se considerar como um contributo para aprofundar, atuar e reforçar o próprio Sistema de Controlo Interno.

Considerando que para as organizações públicas na generalidade e particularmente nas de ensino superior público politécnico e universitário, revestir-se-á de inegável importância para a contínua melhoria do seu desempenho no serviço público prestado, a existência, divulgação e monitorização dos Planos de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas (PGRCIC), é objetivo desta investigação verificar por um lado os níveis de transparência da divulgação de informação do risco quer nos PGRCIC, quer nos Relatórios sobre a execução destes e nos Relatórios e Contas Anuais dos Institutos Politécnicos Portugueses, e por outro, da existência de relação entre determinadas variáveis. Para verificar os níveis de transparência procurar-se-ão respostas para as seguintes questões de partida:

- Estão os PGRIC dos Institutos Politécnicos portugueses em conformidade com a recomendação nº1/2009 de 1 de Julho do CPC?
- Será a sua implementação e monitorização efetuada de acordo com recomendação nº1/2009 de 1 de Julho do CPC, e divulgada no relatório sobre a execução do PGRIC?

A procura de identificação de relações entre as variáveis dependentes (número de riscos/processos) e as variáveis independentes (número de escolas e de cursos; população e massa monetária) na expectativa de que estas possam influenciar positivamente o número de riscos/processos, será utilizada para tentar responder às seguintes questões de partida:

- Se existem e quais as variáveis que influenciam a quantidade de riscos das instituições.
- Se existem e quais as variáveis que influenciam a quantidade de processos das instituições.

Os contributos que se pretendem alcançar com o presente estudo, poderão ajudar a melhorar os níveis de qualidade de divulgação de informação de risco dos institutos politécnicos e no que isso poderá ter de positivo na sua relação com os *stakeholders*.

No seu desenvolvimento este estudo foi estruturado em quatro capítulos. O capítulo 1 inicia-se com a revisão de literatura, com incidência no risco, tipologias, identificação e a sua gestão. Em seguida e sendo o estudo sobre uma parte do ensino superior público, o capítulo debruça-se sobre o risco no sector público e o normativo aplicável, em particular nos Institutos Politécnicos. Neste capítulo apresenta-se, ainda, literatura sobre a divulgação de informação sobre o risco. Finaliza-se com os pontos referentes à fraude *versus* transparência das organizações e ao papel do Tribunal de Contas de Portugal no combate e prevenção do risco.

O capítulo 2 é dedicado ao enquadramento teórico em relação à metodologia do estudo. Apresentam-se, também os objetivos, a população, a amostra, as fontes e forma de recolha de dados da investigação. Nestes últimos aspetos, a ênfase será colocada no detalhe dos PGRIC, relatórios de gestão e de execução dos planos.

O capítulo 3 detém-se sobre os resultados das análises – qualitativa e quantitativa – em que se baseia a investigação, assim como sobre a discussão dessas análises.

Por último, no capítulo 4, expõem-se as conclusões, as limitações do estudo e algumas linhas de investigação futuras possíveis.

1. Revisão de Literatura

Com base na revisão da literatura, este primeiro capítulo procura mencionar autores e investigadores que tenham elevado, teoricamente ou através de estudos empíricos, o tema do risco e a sua gestão e divulgação.

1.1. O Risco

A forma como as organizações no âmbito das suas atividades percebem o risco e o gerem é tida como essencial para terem cada vez um maior controlo, tanto no sector privado como no sector público.

Assim, um dos maiores desafios que as organizações enfrentam atualmente é, muitas vezes, caracterizado como a possibilidade de um determinado acontecimento poder ocorrer e gerar uma incerteza nos resultados e, por consequência, a assunção de riscos (Beja, 2004).

O risco é uma realidade em qualquer organização, pois para existir uma determinada rentabilidade é indispensável possuir recursos materiais e humanos, tornando-se assim, imprescindível às empresas pensar sobre a probabilidade da ocorrência desses riscos, para que estas possam apresentar a informação financeira e não financeira onde transpareça melhor a realidade das empresas (Alves, 2005).

Bernstein (1997, citado por IBGC, 2007) menciona que “Quando os investidores compram ações, os cirurgiões realizam operações, os engenheiros projetam pontes, os empresários abrem os seus negócios e os políticos concorrem a cargos eletivos, o risco é um parceiro inevitável. Contudo, as suas ações revelam que o risco não precisa ser hoje tão temido: administrá-lo tornou-se sinónimo de desafio e oportunidade”.

Nesse sentido, indicar caminhos para ajudar a gerir o risco é fundamental para que as organizações possam implementar, cada vez mais, melhores e diferentes práticas na gestão do risco, tendo em vista acontecimentos futuros (Silva, 2009).

1.1.1. Definição de risco

A noção de risco adquiriu expressão durante os séculos XVI e XVII e começou por ser associada à insegurança marítima e aos perigos que podiam comprometer as longas viagens. Mas este risco não se baseava apenas na “desvalorização e no perigo, mas também no sentido de oportunidade e recompensa” (Kelly *et al*, 2006:14).

Existem diversos conceitos de risco, defendidos por diferentes autores. Por exemplo, Borge (2001, citado por Beja 2004:81) considera que o “risco significa estar exposto à possibilidade de um resultado negativo” e Santos (2002, citado por Penha *et al*, 2005:6) defende que “risco é a

probabilidade de perda decorrente de um determinado evento. Perda para a empresa significa prejuízo, lucro menor, situações em que as operações transitam pela demonstração de resultados, ou redução de ativos com contrapartida no património líquido”. Enquanto Hill *et al* (2006:37) definem o risco como “a incerteza em torno de eventos e resultados futuros. Trata-se da expressão da probabilidade e do impacto de um evento que pode influenciar a consecução dos objetivos de uma organização”

Outra definição é dada pela ISO/IEC GUIDE 73 (2009:2), “o risco pode ser definido como a combinação de probabilidade de um acontecimento e das suas consequências”. Na mesma linha de pensamento a *Federation of European Risk Management Association* (FERMA, 2003:3) refere que “o simples facto de existir atividade, abre a possibilidade de ocorrência de eventos ou situações cujas consequências constituem oportunidades para obter vantagens (lado positivo) ou então ameaças ao sucesso (lado negativo).”

De acordo com a AS/NZS 4360 (2004, citado por Cooper, 2007) o risco é a possibilidade de algo acontecer que terá um impacto sobre os objetivos e é medido em termos de consequências e probabilidades.

Wildavsky (1990:120) defende que “proteger-se contra todos os riscos é impossível, porque qualquer oportunidade invariavelmente acarreta riscos.” Para Bernstein (1997) o risco não significa perigo, significa não saber o que o futuro reserva.

Assim, existem interpretações antagónicas no tocante à perceção do risco. Kropp *et al.* (1999, citado por Alves, 2005:84) ligam o risco e a sua (boa) gestão com o melhor desempenho das organizações, levando com isso a uma possível criação de valor para o acionista. Esta será uma perceção quantitativa do risco. De outro modo, (Silva, 2009), refere que o risco pode ser interpretado de forma qualitativa, baseado num conceito intangível que dependerá da evidência dos critérios para a sua identificação, deteção e quantificação, apesar de que refere ao mesmo tempo à necessidade fundamental de se quantificar o risco como forma de ser possível geri-lo.

Em síntese, poderemos afirmar que as definições de risco descritas podem ser enquadráveis num conceito mais amplo de risco e incerteza e das suas diferenças: “a diferença prática entre as duas categorias, risco e incerteza, é que na primeira a distribuição do resultado num grupo de casos é conhecida (quer através do cálculo *a priori*, quer das estatísticas da experiência passada), enquanto no caso da incerteza isso não ocorre, em geral devido ao facto de que é impossível formar um grupo de casos, porque a situação que se enfrenta é, em alto grau, singular” (Knight, 2002:215).

1.1.2. Tipologia do risco

A existência de vários tipos de risco leva à necessidade de diferentes estratégias de gestão de risco, podendo estas, minimizar os impactos negativos e potenciar os aspetos positivos sobre os

objetivos da organização. A sua identificação, usada por diferentes autores e organizações, não segue um padrão universal, embora existam algumas tipologias em comum.

De acordo com Alves (2005:45) “é evidente que os riscos que uma empresa enfrenta não são necessariamente iguais àqueles que outra empresa enfrenta, o mesmo para os diferentes sectores de atividade”. A FERMA considera que a classificação dos riscos pode ter origem em fatores internos e externos à organização e assim, a sua tipologia (figura 1) inclui: riscos estratégicos, financeiros e operacionais (FERMA, 2003).

Figura 1: Exemplos de factores internos e externos



Fonte: FERMA (2003)

Os fatores e classificação tipológica utilizada pelo IBGC (2007) seguem um sentido semelhante.

No COSO II (2004) são referidos (figura 5), além dos riscos estratégicos e operacionais, os riscos de comunicação (*reporting*) e de observância/ cumprimento (*compliance*).

1.1.3. Identificação e hierarquização dos riscos

Sendo o objetivo da identificação dos riscos uma indicação dos graus de exposição à incerteza existentes numa organização será crucial um conhecimento o mais profundo possível da mesma. A FERMA (2003:6) defende que numa organização “os atores internos” deverão ser “os proprietários” do processo de gestão de risco (figura 4). Assim, a identificação deverá ser abordada de forma metodológica e através de técnicas adequadas, como por exemplo, as seguintes: “o *brainstorming*; os questionários; os estudos que analisem cada processo da atividade e descrevam os fatores internos e externos que possam influenciar os referidos processos; as análises comparativas do sector; as análises de cenários; as oficinas de avaliação de riscos (*workshops*); investigação de incidentes; auditorias e inspeções e HAZOP (*Hazard & Operability Studies*)” (FERMA 2003:15).

Shenkir e Walker (2007) acrescentam técnicas como os inventários de acontecimentos; as entrevistas e auto-avaliação; a análise *SWOT*; o uso de tecnologias; entre outras.

Depois de os riscos serem identificados existe a necessidade da sua descrição, que poderá ser elaborada (tabela 1) para que o processo de identificação, descrição e avaliação seja bem estruturado (FERMA, 2003:7).

Tabela 1: Descrição de riscos

1. Designação do risco	
2. Âmbito do risco	Descrição qualitativa de acontecimentos, como: dimensão, tipo, número e dependências.
3. Natureza do risco	Ex: Estratégicos, financeiros, operacionais, de conhecimento ou conformidade.
4. Intervenientes	Intervenientes e respetivas expectativas.
5. Quantificação do risco	Importância/relevância e probabilidade.
6. Tolerância / Apetência para o risco	Potencial de perda e impacto financeiro do risco; Valor em risco (<i>value at risk</i>); Probabilidade e dimensão de perdas/ganhos potenciais; e objetivo(s) do controlo do risco e nível de desempenho pretendido.
7. Tratamento e mecanismos de controlo do risco	Principais meios através dos quais o risco é atualmente gerido; Níveis de confiança do controlo existente; e identificação dos protocolos de monitorização e revisão.
8. Possíveis acções de melhoria	Recomendação para a redução do risco
9. Desenvolvimento de estratégias e políticas	Identificação da função responsável pelo desenvolvimento de estratégias e políticas.

Fonte: FERMA (2003)

Os riscos identificados e descritos terão de ser hierarquizados. A hierarquização poderá ser de carácter quantitativo (medidas) ou qualitativo. Os qualitativos são classificados em termos da probabilidade de ocorrência e possível consequência (ameaças e oportunidades) e cujos fatores de graduação serão de estimativa fraca, média ou elevada. Da combinação da probabilidade de ocorrência e das suas consequências, alcança-se uma indicação de estimativa fraca, média ou elevada, que poderá ser apresentada através de uma matriz (FERMA, 2003 e Shenkir e Walker, 2007).

1.1.4. A gestão de risco

A gestão de risco tem vindo a merecer a atenção de diversos autores de diferentes áreas e diversas organizações, mas ao longo dos anos é difícil alcançar uma definição universal.

Moreau (2003:20) refere que a gestão do risco “pretende identificar e antecipar os acontecimentos, ações ou inações suscetíveis de afetar a execução da estratégia num determinado horizonte, definir as alternativas de resolução e garantir a escolha de uma opção otimizada, aplicar essa opção e controlar a eficácia da solução escolhida em relação às expectativas”.

De acordo com Borge (2001, citado por Beja, 2004:81) “Gerir o risco significa tomar ações deliberadas para mudar as probabilidades em favor próprio, aumentando as probabilidades de resultados positivos e reduzindo as probabilidades de resultados negativos”.

Para outros autores a gestão de risco baseia-se na criação de valor para o acionista, em função das avaliações do impacto dos riscos no valor das organizações (Padoveze, 2003, citado por Penha *et al* 2005; Kropp *et al*, 1999 e Jesus *et al* 2002, citados por Alves, 2005).

O COSO (2004:2) refere que gestão de risco é “um processo desenvolvido pela administração, gestão e outras pessoas, aplicado na definição estratégica ao longo da organização, desenhado para identificar potenciais eventos que podem afetar a entidade, e gerir os riscos para níveis aceitáveis, fornecendo uma garantia razoável de que os objetivos da organização serão alcançados.”

Williams *et al* (1997) e Brito (2000) (citados por Guimarães *et al* 2009) defendem que a gestão de risco consiste na identificação, mensuração e controlo do risco com o objetivo de continuidade dos negócios, não estando apenas voltada para a eliminação de riscos.

Segundo Bernstein (1997) a gestão de riscos é uma prática antiga, que atualmente faz parte do quotidiano de qualquer organização. Esta prática é tratada como um dos principais aspetos para controlar e prevenir os riscos, existindo assim, a necessidade das empresas adotarem sistemas de gestão de risco, pois a procura de soluções para avaliar os riscos e o controle interno é uma preocupação constante (IBGC, 2007:38). Deste modo, identificar e gerir o risco é um sinal de desenvolvimento tanto no sector privado como no sector público.

Desta forma, a procura de soluções para gerir e controlar os riscos veio trazer às organizações a necessidade de criar modelos e regras para que estas consigam ultrapassar os seus obstáculos.

Nas últimas décadas, nas organizações existe a percepção de uma enorme dificuldade em gerir o risco. Assim, haverá que desenvolver mecanismos para prevenir ameaças e detectar eventuais oportunidades futuras e assumir a condição de identificar, controlar, planear e gerir o risco para as melhores tomadas de decisão. Para que estes mecanismos funcionem de uma maneira eficaz e eficiente têm sido desenvolvidos vários sistemas de gestão de risco por organizações de profissionais, entretanto criadas.

A *Standards Austrália*, criada em 1922, foi a organização responsável pela publicação da primeira norma referente à gestão de risco, em 1995, com o nome de AS/NZS 4360, sofrendo ao longo dos anos diversos aperfeiçoamentos (Standards Austrália, 2012).

A *International Organization for Standardization* (ISO), uma organização não-governamental formada por organismos nacionais de normalização de 162 países em regime voluntário, iniciou actividade em 1947 dedicando-se à elaboração, produção e divulgação de normas internacionais e de outros documentos normativos. Esta Organização emitiu em 2009 a ISO 31000:2009, *Risk management – Principles and guidelines*, documento passível de utilização por parte de qualquer entidade (ISO, 2012).

Em 1974, surgiu a *Federation of European Risk Management Association* (FERMA), uma das principais organizações para a gestão de risco na Europa que emitiu em 2002 a “Norma de Gestão de Riscos” (FERMA, 2012).

Em 1985 foi criada, nos Estados Unidos da América, uma entidade privada (sem fins lucrativos), com o nome de *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), tendo como objetivo identificar os fatores que levavam às fraudes nas demonstrações financeiras das organizações (COSO, 2012). Inicialmente o foco da intervenção desta entidade era, especialmente, o controlo interno pois só mais tarde veio a desenvolver o seu trabalho em torno da gestão do risco.

Assim, estas organizações, ao longo dos anos, vêm criando vários modelos considerados de referência para controlar e gerir o risco, na medida em que servem de motivação aos gestores das organizações pelo seu grau de exigência. Estes modelos desempenham, segundo Macieira (2008), um papel importante na divulgação ampla para o reconhecimento de práticas eficazes e eficientes na gestão de riscos (Tabela 2).

Tabela 2: Cronologia de Modelos de Gestão do Risco de Referência

Ano	Modelo	Descrição	Autor
1992	COSO	<i>Framework</i> para implementação de uma estrutura de controlos internos a partir de cinco componentes integrados: ambiente de controlo; avaliação de riscos; atividade de controlo; informação e comunicação; monitorização.	COSO - <i>Commitee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
1995	AS/NZS 4360	Modelo que contempla <i>templates</i> e práticas aplicáveis para gerir riscos no contexto de um processo de uma organização pública ou privada ou individual. Trata riscos com uma visão generalista e independente aplicável em qualquer sector económico. A estrutura deste modelo é a base da nova ISO 31000.	<i>Standards Australia /Standards New Zeland</i>
2002	FERMA	Guia europeu da prática de gestão de riscos a partir de uma visão objetiva do processo de gestão de riscos. Contempla <i>templates</i> para realização das análises de riscos.	FERMA – <i>Federation of European Risk Managers Association</i>
2004	COSO II ERM	Ampliação do conceito abordado pelo COSO, alinhado de forma integrada à estratégia da organização. Introduce conceitos, tais como: "Alinhar o apetite pelo risco e estratégia".	COSO – <i>Commitee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
2009	ISO 31000	Guia de referência mundial para a prática de gestão de riscos. Apresenta onze princípios da gestão de riscos de orientação sobre como construir e monitorar um <i>Framework</i> para gestão de riscos e um processo genérico de gestão de riscos.	ISO – <i>International Organization for Standardization</i>

Fonte: Elaboração própria a partir de Macieira (2008)

Esta tabela organiza cronologicamente os modelos de gestão do risco considerados mais relevantes para o estudo, nomeadamente, o COSO, a norma AS/NZS 4360, a norma FERMA, o COSO II – ERM e a norma ISO 31000:2009. A seguir evidencia-se os principais aspetos do processo de gestão do risco de cada norma em particular.

- **COSO**

Em 1992, o COSO publicou o “*Internal Control – Integrated Framework*” (COSO), que ficou como referência mundial para a estrutura de sistemas de controlo interno e para a determinação da sua aplicação e eficácia. Este relatório veio também fornecer ferramentas de avaliação para as organizações poderem avaliar os seus sistemas de controlo (Cupello, 2006).

De acordo com este Comité a estrutura COSO integra cinco elementos, inter-relacionados, necessários para um controle interno eficaz (Figura 2).

Figura 2: Processo de gestão de risco – COSO



Fonte: (COSO, 2013:6)

De forma resumida, descreve-se as fases do processo tendo por base o modelo apresentado na figura acima, (COSO, 2013):

- **Ambiente de controlo:** considerado o ponto de partida para os outros elementos, estabelece as bases para o sistema de controlo, proporcionando disciplina fundamental e estrutura;
- **Avaliação de risco:** envolve a identificação e análise de risco que são indispensáveis para o objetivo da organização, determinando assim, a base de como deverão ser geridos os riscos;
- **Atividade de controlo:** políticas, procedimentos e práticas, indicados pela administração, que asseguram que os objetivos de gestão são executados, e as estratégias de minimização do risco são realizadas;
- **Informação e comunicação:** identificação, recolha e troca de informação de forma a permitir à organização, a todos os níveis hierárquicos e órgãos externos levarem a cabo as suas responsabilidades;

- **Monitorização ou Supervisão:** processo que avalia a qualidade do desempenho do controlo interno ao longo do tempo.

O COSO (1992, citado por Teixeira, 2006:47) defende controlo interno como “um processo levado a cabo pelo Conselho de Administração, Direção e outros membros da organização com o objetivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seus objetivos em três categorias:

- ✓ Eficácia e eficiência das operações;
- ✓ Fiabilidade do relato financeiro;
- ✓ Conformidade com leis e regulamentos.”

O controlo interno não abrange, diretamente, apenas a área contabilística e financeira, mas todas as áreas que envolvem uma organização, com o intuito de alcançar os objetivos definidos pela gestão, sem haver certeza que esses objetivos serão cumpridos (Pereira *et al*, 2008). De acordo com Beja (2004) o controlo interno é um dos componentes que integra os procedimentos específicos da gestão de risco de negócio. Tem como principal função ressaltar o valor, os interesses e as responsabilidades de uma empresa.

Barbier (1992, citado por Teixeira 2006:48) afirma que “a empresa possui um controlo interno quando, na sua globalidade, está dotada de uma organização própria de antecipação dos riscos a fim de minimizar as consequências e otimizar a sua *performance*”.

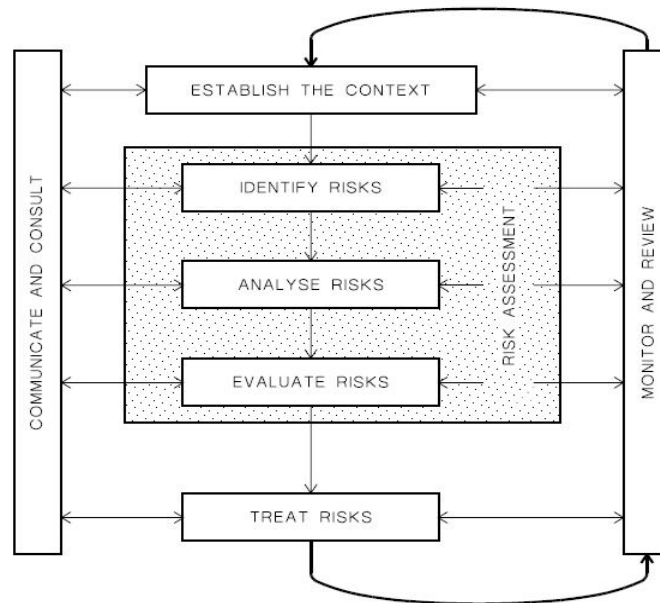
• **AS/NZS 4360**

Em 1995 surgiu a primeira norma australo-neozelandeza referente à gestão do risco, intitulada *Australia/New Zealand Risk Management* (AS/NZS 4360:1995). Em 1999 foi publicada a segunda versão e no ano de 2004 surgiu a terceira e última versão, que serviu de base à elaboração da norma ISO 31000. Esta norma (AS/ZNS 4360:1999) define a gestão de risco como sendo “a cultura, os processos e as estruturas que estão direcionadas para a gestão eficaz das oportunidades e efeitos adversos potenciais” (*Standards Australia Licence*, 2013).

Assim, e de acordo com *Standards Australia* (2004, citado por Fernandes *et al*, 2010:6) o objetivo desta norma é “fornecer orientações para permitir às empresas públicas ou privadas atingir uma base mais rigorosa e confiante para a tomada de decisões e planeamento; melhor identificação das oportunidades e ameaças; atribuição e utilização mais eficaz dos recursos; reduzir perdas e os custos do risco; melhorar a confiança das partes interessadas; melhorar a conformidade com a legislação pertinente e melhorar o governo das sociedades.”

O processo de gestão de riscos desta norma, por definição da *Standards Australia* (2004, citado por Cooper, 2007), é constituído por sete fases (Figura 3).

Figura 3: Processo de gestão de risco - AS/NZS 4360:1999



Fonte: AS/NZS 4360:1999 (2013:8)

De forma resumida, descreve-se as fases do processo tendo por base o modelo apresentado na figura acima:

- a) **“Comunicar e consultar** os interessados internos e externos (*stakeholders*), no momento adequado em cada etapa do processo de gestão de riscos, em relação ao processo como um todo;
- b) **Estabelecer o contexto** externo, interno no qual o processo de gestão de risco se realizará. Os critérios mediante os quais o risco deverá ser avaliado e a estrutura da análise ser definida;
- c) **Identificar os riscos**, onde, quando, porquê e como prevenir, atrasar ou melhorar os riscos;
- d) **Analisar a existência de controles**, determinar as consequências e probabilidades de ocorrência de risco e o nível de risco, tendo em conta a relação custo/benefício da opção tomada;
- e) **Avaliar os riscos**, comparar os níveis estimados em relação aos critérios pré estabelecidos. Isto permite organizar os riscos em função da prioridade das medidas a tomar e dos riscos a tratar;
- f) **Tratar os riscos**, desenvolver e implementar estratégias específicas de custos e planos de ação para aumentar potenciais benefícios e reduzir potenciais custos;

- g) **Monitorizar e rever**, é necessário verificar a eficácia de todas as etapas do processo de gestão de risco, será importante para a melhoria contínua.

A norma refere ainda que cada fase de gestão de riscos deve estar devidamente registada e documentada”(Standards Australia Licence, 2013).

Segundo Keey (2003 citado por Fernandes *et al*, 2010:6), a AS/NZS 4360 é considerada pelas organizações, quer públicas quer privadas, uma referência na gestão de risco e um guia para a implementação do processo.

• FERMA

Em 2002, a FERMA publicou a norma de gestão de riscos que resulta do trabalho de uma equipa composta por elementos das principais organizações de gestão de riscos do Reino Unido - *The Institute of Risk Management (IRM)*, *The Association of Insurance and Risk Managers (AIRMIC)* e *ALARM The National Forum for Risk Management in the Public Sector* (FERMA, 2003). Para esta Federação (FERMA, 2003:3) a gestão de riscos é “o processo através do qual as organizações analisam metodicamente os riscos inerentes às respetivas atividades, com o objetivo de atingirem uma vantagem sustentada em cada atividade individual e no conjunto de todas as atividades.”

O processo de gestão de riscos desta norma, por definição da FERMA (2003), é constituído por nove fases (Figura 4):

Figura 4: Processo de gestão de risco - FERMA



Fonte: FERMA (2003:5)

De acordo com a FERMA (2003), tendo por base o modelo apresentado na figura 3, importa destacar o seguinte relativamente a cada uma das fases do processo de gestão de risco, a norma salienta que a gestão de risco protege e acrescenta valor às organizações, apoiando objetivos estratégicos, entre os quais:

- ✓ “Criação de uma estrutura na organização que permita que a atividade futura se desenvolva de forma consistente e controlada;
- ✓ Melhoria da tomada de decisões, do planeamento e da definição de prioridades;
- ✓ Contribuição para uma utilização/atribuição mais eficiente do capital e dos recursos dentro da organização” (FERMA, 2003:5). No tocante às restantes fases do processo de gestão de risco assinalam-se as seguintes:
 3. **“Avaliação de riscos:** a norma remete para o documento ISO/IEC Guide 73, definindo-a como o processo geral de análise de riscos e estimativa de riscos;
 4. **Análise de riscos:** a norma remete igualmente para o documento ISO/IEC Guide 73, englobando cinco fases:
 - ✓ Identificação do risco: pretende identificar a exposição de uma organização ao elemento de incerteza.
 - ✓ Descrição do risco: foca-se na apresentação dos riscos identificados num formato estruturado.
 - ✓ Estimativa do risco: pretende calcular (quantificar) e qualificar as consequências em termos de ameaças (riscos de aspetos negativos) e oportunidades (riscos de aspetos positivos) no que às probabilidades diz respeito.
 - ✓ Métodos e técnicas de análise de riscos: Podem ser utilizadas diversas técnicas para analisar riscos.
 - ✓ Perfil dos riscos: O processo de análise pode ser utilizado para traçar um perfil dos riscos.
 5. **Comparação de riscos:** quando o processo de análise de riscos estiver concluído, deverá ser necessário comparar os riscos previstos com os critérios de riscos definidos pela organização.
 6. **Tratamento de riscos:** pretende selecionar e implementar medidas para modificar o risco.
 7. **Comunicação de riscos:** a norma salienta que existe dois tipos de comunicação, a interna e a externa.
 8. **Estrutura e administração da gestão de riscos**
Política de gestão de riscos; Papel do Conselho de Administração; Papel das unidades de negócio; Papel da Função gestão de riscos; Função da auditoria interna; Recursos e implementação.
 9. **Monitorização e revisão do processo de gestão de riscos:** este processo deve garantir que estão implementados os controlos adequados para as atividades da

organização e que os procedimentos serão compreendidos e seguidos” (FERMA 2003:6).

• COSO II - ERM

Em Setembro de 2004, foi publicado o *"Enterprise Risk Management-Integrated Framework"* (COSO II - ERM), com o objetivo de ampliar a visão do conceito anteriormente tratado pelo COSO (COSO, 2004). Para a realização desse objetivo, o novo modelo estabelece oito componentes da gestão do risco (Figura 5).

Figura 5: Processo de gestão de risco – COSO II / ERM



Fonte: COSO II – ERM (2004:5)

Relativamente a cada uma das fases do processo de gestão do risco a estrutura de COSO II, salienta o seguinte:

- **“Ambiente interno:** Aborda os aspetos culturais da organização. Fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pela equipa interna da organização, inclusive a filosofia de gestão de riscos, o apetite ao risco, a integridade e os valores éticos, além do ambiente em que operam.
- **Fixação dos objetivos:** é aplicado quando os objetivos se caracterizam pelas metas estratégicas da organização. Esta etapa serve para avaliar e definir se os objetivos estão alinhados com a missão da organização e se são compatíveis com o apetite ao risco.
- **Identificação dos acontecimentos:** São os acontecimentos externos e internos que influenciam o cumprimento dos objetivos da organização e devem ser classificados como riscos e oportunidades. O risco representa um impacto negativo, as

oportunidades são canalizadas em função das estratégias, tendo assim um impacto positivo nas organizações.

- **Avaliação do risco:** Permite uma análise dos riscos quanto à probabilidade e ao impacto, como uma base para determinar como devem ser controlados. Estes riscos são avaliados quanto à sua condição de inerentes e residuais.
- **Resposta ao risco:** Identifica e avalia as respostas possíveis ao risco, ou seja, a organização seleciona respostas aos riscos (evitar, aceitar, reduzir ou transferir) desenvolvendo uma série de medidas para alinhar com o apetite ao risco.
- **Atividade de controlo:** Políticas e procedimentos que ajudem a garantir que as respostas aos riscos sejam executadas.
- **Informação e comunicação:** As informações relevantes são identificadas e relatadas para que permitam o cumprimento das suas responsabilidades. A comunicação eficaz também ocorre em sentido amplo, fluindo a todos os níveis da organização.
- **Monitorização:** a integridade da gestão de riscos organizacionais é monitorizada e são feitas as modificações necessárias. A monitorização é realizada através de atividades permanentes ou avaliações independentes ou de ambas as formas” (COSO, 2004:3).

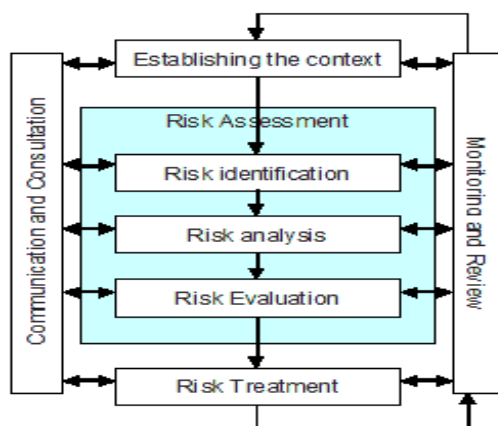
Segundo Chapman (2006) a ERM tem a ver com proteger e aumentar o valor da ação para satisfazer o principal objetivo da empresa da maximização da riqueza para o acionista. Tem de ser multifacetada, dirigindo-se a todos os aspetos do plano da empresa, desde o plano estratégico até ao controlo”.

• ISO 31000

Como referido, em 2009 a *International Organization for Standardization* (ISO) publicou a norma ISO 31000, cuja base é a norma AS/NZS 4360-2004, e na qual defende que a gestão de risco consiste em “atividades coordenadas para dirigir e controlar uma organização no que se refere a riscos” e que a estrutura da gestão de riscos “é o conjunto de componentes que fornecem os fundamentos e os arranjos organizacionais para a conceção, implementação, monitorização, análise crítica e melhoria contínua da gestão de risco através de toda a organização” (Peres, 2010:150).

Assim, o processo de gestão de riscos, segundo a ISO 31000 (2009:14) reúne cinco atividades (Figura 6):

Figura 6: Processo de gestão de risco ISO 31000:2009



Fonte: ISO 31000 (2009:14)

As atividades do processo de gestão do risco, tendo por base o modelo incluído na ISO 31000, incluem:

- 5.2. **“Comunicação e consulta:** relacionamento interno e externo previamente realizado com os *stakeholders* com objetivo de discutir os aspetos a serem abordados no processo de gestão de risco.
- 5.3. **Estabelecimento do contexto:** é avaliado o ambiente no qual a gestão de risco será inserida para avaliação.
- 5.4. **Processo de avaliação de risco (identificação, análise e avaliação de risco):** é a visão ampla do processo global da identificação, análise e avaliação de riscos. A identificação de riscos trata as fontes, áreas de impacto, eventos, causas e potenciais consequências. A análise de risco está relacionada com a compreensão do risco. Por último, o objetivo da avaliação de risco é auxiliar a tomada de decisão, com base nos resultados da análise de risco.
- 5.5. **Tratamento de risco:** envolve a seleção de uma ou mais opções de modificação de riscos e implementações dessas opções.
- 5.6. **Monitorização e revisão:** esta fase faz parte do planeamento do processo de gestão de risco e que deverá envolver uma vigilância regular” (ISO 31000, 2009:14-20)

Esta norma fornece princípios e diretrizes genéricas para a implementação eficaz da gestão de risco nas organizações e é uma referência mundial sobre o assunto. Poderá ser utilizada por qualquer empresa pública e/ou privada permitindo, assim, que as organizações caminhem para uma orientação padrão no que respeita à gestão de riscos (Cavalcanti, 2009:28).

Todos estes modelos seguem um processo, onde cada um define a estratégia para a gestão de risco. Não existindo um único padrão para as melhores práticas de gestão de risco, todos estes processos seguem, em comum, alguns passos básicos (Figura 7):

Figura 7: Processos de gestão de risco

COSO	Ambiente de Controlo Avaliação de risco Actividade de controlo	Informação e comunicação Monitorização ou supervisão
AS/NZS 4360	Comunicar e consultar Estabelecer o contexto Identificar os riscos	Analisar a existência de controlos Avaliar os riscos Monitorizar e rever
FERMA	Objectivos estratégicos Avaliação de riscos Análise de riscos Tratamento de riscos	Comunicação de riscos Estrutura e administração da gestão de risco Monitorização e revisão do processo de gestão de riscos
COSO II ERM	Ambiente interno Fixação dos objectivos Identificação dos acontecimentos Avaliação do risco	Resposta ao risco Actividade de controlo Informação e comunicação Monitorização
ISO 31000	Comunicação e consulta Estabelecimento do contexto Processo de avaliação de risco (Identificação, análise e avaliação)	Tratamento do risco Monitorização e revisão

Fonte: Elaboração própria

Em resumo, pode-se afirmar que para qualquer das normas referidas o processo de gestão do risco inclui a fase da identificação do risco, que será necessária para identificar as ameaças e oportunidades e a fase da consequente avaliação. Assim, a avaliação é prática comum em todos os modelos e permite uma análise de riscos. Por último inclui-se a fase da monitorização e revisão onde se verifica a eficácia do planeamento do processo de gestão de risco depois de implementadas as estratégias. Em suma, a gestão de riscos numa organização tem como função identificar, controlar, planear e gerir os riscos. Após o que, deverá desenvolver os modelos e mecanismos capazes de prevenir ameaças e detetar oportunidades futuras a que a organização venha a estar exposta.

No capítulo seguinte, aborda-se a importância da gestão do risco no Sector Público.

1.2. O Risco no Sector Público

As diversas mudanças a nível económico, cultural, social e político originado pela crescente integração das economias nacionais na chamada economia mundial, exigiram do Estado uma maior transparência no seu desempenho, evidenciando, nas últimas décadas, alguns progressos no que respeita à gestão pública (Gonçalves, 2007).

Identificar e determinar a melhor forma de gerir os riscos constitui um enorme desafio para o sector público. Hill (2006:40) refere que para uma boa gestão de riscos “exige-se esforço holístico, interdisciplinar e interministerial, que nos permita identificar uma ampla gama de riscos. Exige, também, um esforço permanente de sondagem do ambiente que nos permita detetar e transformar condições de risco”.

Avila (2013) defende que o risco no sector público deve ser gerido tendo como objetivo principal o interesse público, ou seja, o dever de cuidar dos bens públicos dos cidadãos. O Estado é constantemente confrontado com riscos através das diversas funções que exerce, nomeadamente, na criação de condições para a estabilidade e prosperidade económica, na proteção do meio ambiente, na assistência social, na saúde e na educação.

1.2.1. Sector Público

O sector público é definido, de acordo com o n.º 2 do artigo 82.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), como aquele que é “constituído pelos meios de produção cuja propriedade e gestão pertencem ao Estado ou a outras entidades públicas”.

Seguindo a mesma linha de raciocínio da CRP, diversos autores manifestam opiniões semelhantes sobre o conceito de sector público. De acordo com Almeida (2005:31) “O sector público é o conjunto de atividades económicas de qualquer natureza exercidas por entidades públicas (Estado, Associações e Instituições Públicas), quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade tecnocrata e da desconcentração por eficiência”.

A *American Accounting Association* (AAA), uma organização voluntária surgida em 1916 e que promove o desenvolvimento na pesquisa contabilística, educativa e prática, entende por sector público todas as organizações, cujos *outputs* tenham como plano a satisfação de necessidades, e os *inputs* não tenham por fim a obtenção de benefícios financeiros que lhes façam face, ou seja, classifica como sendo organizações do sector público todas as que não têm como objetivo a obtenção de lucro (Araujo, 2005).

Segundo Pereira *et al* (2010:359) “pode-se entender por sector público todas as entidades controladas pelo poder político. Neste caso tem-se uma definição abrangente que inclui não só a totalidade das administrações públicas (central, regional, local e segurança social) como também o

sector público empresarial que integra as empresas públicas, as empresas municipais, as sociedades anónimas de capitais exclusiva ou maioritariamente públicos.”

A figura 8 evidência as entidades que integram o sector publico em Portugal.

Figura 8: Organograma do Sector Publico Nacional



Fonte: Elaboração própria a partir de Pereira *et al* (2010:365)

De acordo com Franco (1988, citado por Araújo 2005:8) o sector público nacional “divide-se em Sector Público Administrativo (SPA) (atividade económica própria do Estado e outras entidades públicas não lucrativas que desempenham uma atividade pública segundo critérios não empresariais) e Sector Empresarial do Estado (SEE) (atividades dominadas exclusivamente por critérios económicos: produção de bens e serviços com o fim de gerar excedentes – lucros - dos proveitos sobre os custos).”

Na mesma linha, Pereira *et al* (2010) defendem que o SPA é um conjunto de serviços aos quais compete desempenhar as atividades tradicionais do Estado. Não visam o lucro mas a satisfação das necessidades coletivas da sociedade. Este sector abrange quatro subsectores: Administração Central (Estado e Fundos e Serviços Autónomos); Administração Regional (Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira); Administração Local (Autarquias locais); e Segurança Social. Ainda, segundo Pereira *et al* (2010), o Estado como subsector da administração central engloba unidades institucionais que, não tendo em geral personalidade jurídica, têm autonomia administrativa. Ou seja, os seus dirigentes têm competência para tomar decisões a nível da gestão mediante o orçamento disponível. Como exemplo temos o Ministério da Educação. Os Fundos e Serviços Autónomos mostram um grau de autonomia mais apreciável, pois são dotados de uma autonomia administrativa e financeira, ou seja, os

organismos têm em geral personalidade jurídica. As Universidades, os Politécnicos e os Hospitais são alguns exemplos de serviços autónomos. Estes organismos diferenciam-se por terem património próprio e aptidão para o gerir, alienar ou adquirir. Um dos aspetos relevantes neste grau de autonomia é o facto de alguns organismos terem receitas próprias provenientes de taxas ou prestação de serviços (ex: propinas universitárias, taxas moderadoras).

Em relação ao SEE, a Direção-Geral do Tesouro e Finanças (DGTF, 2012) define-o como sendo, um conjunto de empresas detidas ou participadas pelo Estado, geridas de forma empresarial cuja atividade inclui os mais diversos sectores de atividade, constituindo um importante instrumento de política económica e social. O Estado para além das participações diretas, também detém participações indiretas, nomeadamente, a Parpública – Participações Públicas, SGPS, S.A., ADP – Águas de Portugal, S.A. e Caixa Geral de Depósitos, S.A.

É normal que exista um conceito semelhante entre sector público e administração pública, mas na realidade a segunda enquadra somente o SPA (Pereira *et al*, 2010).

Para Almeida (2005:43) a administração pública é “todo o aparelho do Estado, organizado e coordenado para a realização dos seus serviços, com o objetivo da satisfação das necessidades coletivas”.

Caiado (1997:22) defende que a administração pública “visa a realização dos interesses coletivos da sociedade, concretizados em objetivos definidos via autoridade pela criação de bens e prestação de serviços fora do mercado. Administração distingue-se de atividade económica de criação de utilidades, mediante a produção de bens e serviços, sujeita a critérios de racionalidade económica, pois é feita ao preço de custo e não de mercado”.

Para Amaral (1982, citado por Gonçalves 2007:27) a administração pública é “o sistema de órgãos, serviços e agentes do Estado, bem como das demais pessoas coletivas públicas, que asseguram em nome da coletividade a satisfação regular e contínua das necessidades coletivas de segurança, cultura e bem-estar”.

Na mesma linha, Slomski (2003, citado por Soares *et al*, 2010:32) afirma que “na administração pública, é, certamente, onde mais deve estar presente a filosofia da *accountability* (dever de prestar contas), pois, quando a sociedade elege os seus representantes, espera que os mesmos ajam em seu nome, de forma correta, e que prestem contas de seus atos”.

Segundo Bizerra (2011), a administração pública procura realizar os interesses públicos, tomando as decisões mais eficazes e eficientes para uma conformidade dos interesses envolvidos, fazendo-o de forma clara, transparente, para que tais decisões possam ser tecnicamente válidas e socialmente aceitáveis, já que estas entidades funcionam para servir a sociedade.

Cada vez mais as sociedades exigem transparência na defesa do interesse público o que provoca a necessidade dos Governos estarem na posse de mecanismos que conduzam os processos a essa clareza.

No ponto seguinte aborda-se as normas internacionais de contabilidade e a forma como se têm tornado uma necessidade real no sector público.

1.2.2. Normativo Aplicável

A contabilidade do sector público em Portugal tem vindo a sofrer várias reformas. Em 1990, com a Lei nº8/90, de 20 de Fevereiro iniciou-se o processo de reforma da Administração Pública, com o objetivo de o aproximar do sistema contabilístico privado (Nogueira, 2007:6).

Passados cinco anos foi publicado em Diário da República o Plano Oficial de Contabilidade Pública, emitido através do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, tornando-se “um passo fundamental na reforma da Administração Financeira do Estado, bem como das contas públicas” (Teixeira, 2009). O POC-Educação surgiu com a publicação da Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro, na sequência da anterior, sendo este o plano sectorial que se encontra em vigor.

O Conselho da União Europeia veio estabelecer requisitos aplicáveis aos quadros orçamentais dos Estados-Membros, de acordo com o artigo 16.º, n.º 3, da Diretiva 2011/85/UE do Conselho, de 8 de novembro de 2011, com o objetivo de estes avaliarem a adequação das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) até 1 de dezembro de 2012.

A 7 de Outubro de 1977, em Munique, na Alemanha foi fundado o *International Federation of Accountants Committee* (IFAC) uma organização que atualmente tem a adesão de 167 membros em 127 países, incluindo dois membros em Portugal, a Ordem de Revisores Oficiais de Contas (OROC) e a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC). Como referido nos estatutos a sua missão é “servir o interesse público, fortalecer a profissão contabilística em todo o mundo e contribuir para o desenvolvimento de economias internacionais fortes ao estabelecer e promover a adesão a normas profissionais de alta qualidade, procurando a convergência internacional de tais normas e defendendo no interesse público os aspetos em que a perícia da profissão é da maior relevância” (IFAC, 2012).

Caiado 2004:11 refere que “a proposta de normalização a nível mundial, levada a cabo pelo IFAC, vai necessariamente enfrentar obstáculos em muitos países porque não se torna fácil alterar procedimentos contabilísticos implementados ao longo dos tempos, havendo que contar com a normal e compreensível resistência à mudança”.

Nas últimas décadas tem-se assistido a um enorme esforço, por parte das organizações internacionais, em encontrar normas, padrões ou procedimentos contabilísticos que ajudem ao desenvolvimento do sector público e privado com o objetivo de atingir e desenvolver as suas necessidades para uma melhor utilização das informações financeiras (Silva, 2007). Prova de que Portugal não é alheio a estas normas, é o documento de estratégia orçamental 2012-2016 do Ministério das Finanças (2012) onde menciona que “de acordo com as sugestões dos nossos parceiros internacionais, serão utilizados os princípios da *Internacional Public Sector Accounting*

Standards (IPSAS) na apresentação de contas das entidades do sector público, o que aumentará a transparência na prestação de contas e a responsabilização dos agentes envolvidos”

Madail e Ferreira (2008, citado por Teixeira, 2009) mencionam que o IFAC é o organismo de normalização contabilística de referência para o sector público, incluindo a atividade do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) e as suas normas, sendo estas baseadas nas do IASB, modificadas apenas no que respeita à especificidade do sector público.

As Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público (IPSAS) são aplicáveis às demonstrações financeiras de todas as entidades do sector público e foram criadas para serem aplicadas internacionalmente. Aliás, como refere o IFAC (2012a), o objetivo do IPSASB é o de “servir o interesse público¹ desenvolvendo normas contabilísticas de elevada qualidade e facilitando a centralização das normas nacionais e internacionais, aumentando assim a qualidade e uniformidade do relato financeiro em todo o mundo”. Nesse sentido, a adoção das IPSAS irá melhorar a qualidade e aumentar a transparência nos relatórios financeiros, fornecendo assim também, uma melhor informação para a gestão financeira e tomada de decisão no sector público.

O IPSASB tem em conta a diversidade de sistemas políticos, económicos, culturais ou sociais de cada país que adote estas normas, tentando assim, desenvolver padrões que respondam a essas diversidades. Esta organização tem trabalhado no sentido de desenvolver estudos e projetos focados no sector público.

No início de 2011 a IFAC publicou a “*Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities - Study 14*”, com o objetivo de ajudar as entidades públicas a adotar as IPSAS (IFAC, 2011).

Nos últimos cinco anos tem existido um elevado interesse na adoção das IPSAS. Atualmente mais de 80 países já adotaram ou encontram-se em processo de implementação destas normas, incluindo a Nova Zelândia; países do Sul da Ásia como a Tailândia, a Indonésia e a Malásia; países africanos como o Quênia e a África do Sul; países da América do Sul, como o Perú e o Brasil; e ainda países europeus como a Suíça, a Áustria e a Estónia. Alguns outros países tencionam adotar estas normas, nomeadamente, a Rússia, a Índia e a China (IFAC, 2012 b).

De acordo com o Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu relativo à adequação das IPSAS para os Estados-Membros existem 15 países da União Europeia que estabelecem algumas ligações às IPSAS nas suas normas nacionais de contabilidade pública, nove orientam as suas normas nacionais nas normas IPSAS, cinco fazem algumas referências a essas normas e um aplica-as a certos setores das administrações locais. No entanto, apesar de reconhecerem o valor incontestável das IPSAS, nenhum país as aplicou na totalidade.

¹ Por interesse público entende-se “os benefícios líquidos que resultam de um rigoroso processo, empregue em nome de toda a sociedade, em relação a qualquer acção, decisão ou política”. (IFAC, 2012 b).

Também organismos internacionais tais como a Organização do Tratado do Atlântico Norte (NATO), a Organização para a Cooperação Económica e o Desenvolvimento (OCDE), a *International Criminal Police Organization* (INTERPOL), a Comissão Europeia (CE) e a Organização dos Estados Americanos (OEA) adotaram as IPSAS.

Entre as 32 normas emitidas pelo IPSASB, pela relação que têm com o assunto em análise, são de salientar as referidas na Tabela 3 (CFC, 2010).

Tabela 3: Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público

IPSAS - International Public Sector Accounting Standard	Ano	Baseada na:	Objetivos das normas:
IPSAS 19 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes	2003	IAS 37	“Definir provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, identificar as circunstâncias em que as provisões devem ser reconhecidas, como devem ser mensuradas e as divulgações que devem feitas acerca das mesmas.”
IPSAS 21 - Valor Recuperável de Ativos não Geradores de Caixa	2004	IAS 36	“Prescrever os procedimentos que uma entidade aplica para determinar se um ativo não gerador de caixa está em imparidade e assegurar que as perdas por imparidade sejam reconhecidas.”
IPSAS 26 - Valor Recuperável de Ativos Geradores de Caixa	2008	IAS 36	“Prescrever os procedimentos que uma entidade aplica para determinar se um ativo gerador de caixa está em imparidade e assegurar que as perdas por imparidade sejam reconhecidas.”
IPSAS 28 - Instrumentos Financeiros: Divulgação e apresentação	2010	IAS 32	“Estabelecer princípios para a apresentação de instrumentos financeiros como passivo ou ativo líquido/património e para compensação de ativos financeiros e passivos financeiros.”
IPSAS 29 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e mensuração	2010	IAS 39	“Estabelecer princípios para reconhecer e mensurar ativos financeiros, passivos financeiros e alguns contratos de compra e venda de itens não financeiros.”
IPSAS 30 - Instrumentos Financeiros: Divulgação de informações	2010	IFRS 7	“Exigir que a entidade divulgue nas suas demonstrações financeiras aquilo que permita que os usuários avaliem a: (a) Significância do instrumento financeiro para a posição financeira e para o desempenho da entidade; (b) Natureza e a extensão dos riscos resultantes de instrumentos financeiros a que a entidade está exposta durante o período e ao fim do período contabilístico e como a entidade administra esses riscos”.

Fonte: Elaboração própria, a partir das IPSAS

No capítulo seguinte destaca-se alguns aspetos relevantes no que concerne à divulgação de informação obrigatória e voluntária.

1.3. Divulgação de informação

1.3.1. Divulgação de informação obrigatória e voluntária

A divulgação de informação tem vindo a evoluir nos últimos anos, existindo diversas definições no que respeita a esta matéria. Pode ser de natureza obrigatória ou de natureza voluntária, sendo obrigatória a que obedece, nomeadamente, a leis, a normas e a regulamentos.

Algumas organizações, como o caso do IPSASB, têm emitido normas sobre a importância da divulgação de informação sobre o risco. São exemplo, a IPSAS 28 (2010) e a IPSAS 29 (2010), anteriormente referidas, que fornecem requisitos detalhados sobre o risco e a gestão do risco relativos a instrumentos financeiros. A IPSAS 30 (2010) que tem como objetivo “exigir às entidades que forneçam divulgações nas suas demonstrações financeiras que permitam que os utentes avaliem: o significado dos instrumentos financeiros para a posição financeira e o desempenho da entidade; e a natureza e a extensão dos riscos decorrentes a instrumentos financeiros aos quais a entidade está exposta durante o período e na data de relato, assim como a forma como a entidade gere esses riscos”. A IPSAS 19 (2003) para além de regular as provisões requer a divulgação de activos e passivos contingentes.

A Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) emitiu regulamentos que impõem às empresas com títulos cotados na *Euronext* Lisboa, a divulgação de informação em conformidade com as suas exigências, “importantes referências objectivas a procedimentos que se enquadram no âmbito do *risk management*, aplicáveis a sociedades cotadas em Bolsa” (Beja,2004:65). Também o Código das Sociedades Comerciais (CSC), de acordo com o Art. 66º, menciona que “O relatório de gestão deve conter, pelo menos, uma exposição fiel e clara sobre a evolução dos negócios e a situação da sociedade.”

Quanto à divulgação de informação voluntária, embora não seja exigida por lei, parece assim poder oferecer mais transparência às organizações. De acordo com o *Financial Accounting Standard Board* (FASB, 2001) consiste na informação divulgada fora das demonstrações financeiras e não se encontra regulada pelos princípios contabilísticos geralmente aceites.

Para Meek *et al* (1995) a divulgação voluntária é um conjunto de divulgações de informação que ultrapassam o que as leis recomendam e simultaneamente permitem aos gestores divulgar informações adicionais que ajudarão na tomada de decisões dos utilizadores.

García-Meca *et al.* (2005) consideram a informação voluntaria como a revelação de qualquer dado que a empresa não está obrigada a emitir por aplicação das normas e da regulação contabilística.

Segundo Moneva e Llena (2000) existiu a necessidade de relacionar teorias à divulgação voluntária, nomeadamente, a Teoria de Agência, a Teoria da Sinalização, a Teoria da Legitimidade.

1.3.2. Divulgação de informação sobre o risco

Segundo Eccles *et al* (2001, citado por Alves, 2005:172) refere que as divulgações sobre o risco são complexas e que não existe um método reconhecido como sendo aquele em que o mesmo deverá ser divulgado, “a divulgação não é fácil, e ela própria envolve riscos”. Ao nível da divulgação de informação sobre o risco nos relatórios anuais das organizações, não terá havido essa

preocupação no período de 1990 a 2000. De facto, segundo Stanton e Stanton (2002) em setenta estudos de divulgação publicados, não existia qualquer referência à divulgação do risco. No entanto, Linsmeier e Pearson (1997) referiam a existência de divulgação do risco na publicação da *Securities and Exchange Commission (SEC)*, *Financial Reporting Release (FRR) Número 48* de Divulgações de Risco de Derivados e de Mercados. Segundo estes autores a lógica subjacente a esta divulgação, seria a de que a divulgação da informação sobre o risco de mercado seria útil aos acionistas para avaliar a exposição das empresas aos derivados. Nos referidos estudos, apenas pesquisaram a divulgação de informação sobre os riscos de mercado. Posteriormente Linsley e Shrives (2000) concentraram-se sobre a discussão relativa aos méritos e deméritos da divulgação de informação de risco nos relatórios anuais. Mais tarde (2005) debateram a mesma questão em empresas financeiras. Verificaram que o benefício potencial seria as implicações para a redução do custo de capital das empresas, tendo em conta a divulgação de informação sobre o risco aos investidores e a consequente redução no prémio de risco requerido por estes.

Os estudos referidos incidem sobre o risco passado, mas outros estudos referem a necessidade de divulgação de informação sobre riscos futuros. Linsley e Shrives (2000, 2005) defendem que a informação sobre riscos futuros poderia ser bastante útil para os investidores. Dietrich *et al* (2001) salientaram que uma divulgação de informação sobre o risco futuro poderia originar uma maior eficiência do mercado. Apesar das vantagens apontadas à divulgação de informação sobre o risco, Linsley e Shrives (2005) consideraram a existência de obstáculos à sua divulgação, como por exemplo, a relutância dos diretores das empresas em libertar informações sobre o risco que considerem comercialmente sensíveis.

Beattie *et al* (2004) elaboraram um estudo sobre a divulgação de informação nos relatórios e contas de 27 empresas de três setores de actividade. Verificaram que as informações prospectivas compreendiam apenas 813 (6,6%) das 12.293 unidades de texto analisadas e que a informação prospectiva de "risco/ oportunidade" era de apenas 291 unidades de texto (2,4% do total de divulgações). Além disso, dessas 813 divulgações sobre o futuro só 7% eram quantificadas.

Por outro lado, outros autores, como Kajüter (2001), defendem que a existência de normas governamentais ajuda à divulgação de informação sobre o risco. É disso exemplo a *Germany Accounting Standard (GAS) 5 "Risk Reporting"*. A GAS 5 exige que as empresas alemãs informem sobre o risco para os exercícios com início a partir de 31 de Dezembro de 2000. Woods e Reber (2003, citados por Woods *et al*, 2008) examinaram as divulgações de informação sobre o risco efectuadas por seis empresas alemãs e compararam os resultados com os de seis empresas do Reino Unido, para os anos de 2000 e 2001. Observaram um aumento de divulgações sobre o risco nas empresas alemãs pós GÁS 5 com a implicação de que a norma teve um efeito positivo sobre a comunicação de informação sobre o risco.

Autores como, por exemplo, Spira e Page (2003) referem que apesar das divulgações de informação sobre o risco serem dominadas essencialmente pelas declarações gerais de política de risco, estas divulgações políticas fornecem alguma evidência para a continuação do desenvolvimento de sistemas de gestão do risco.

Em relação à influência da dimensão das organizações no grau de divulgação de informação sobre o risco Linsley e Shrives (2006) e Kajüter (2006) (citados por Woods *et al*, 2008) verificaram que as grandes empresas tendiam a ter um maior grau de divulgação de informação sobre o risco.

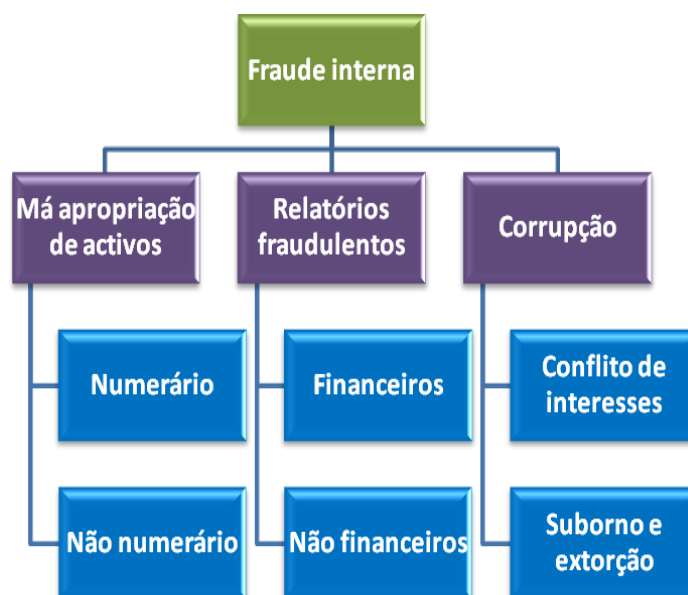
Não especificamente sobre a divulgação do risco, mas incidindo nas determinantes da divulgação corporativa e social de entidades públicas, García-Sánchez *et al*, (2013), estudaram 102 municípios de Espanha e concluíram que existia uma grande similaridade de divulgação entre eles, relacionada com a estratégia, o perfil do conselho e de informação económica, havendo forte correlação entre eles. Os municípios com maior grau de transparência económica, financeira e orçamental não se concentram em questões sociais. Inversamente, a informação ambiental mostra um maior grau de independência em relação à sua divulgação do que noutros tipos de informações. Outras conclusões do estudo apontam no sentido de que a dimensão do município tem um impacto positivo nas divulgações de informação social e ambiental. A dimensão está relacionada com o facto de quanto maior o município, maior é o número de partes interessados, o que incentivará à divulgação sobre a sua sustentabilidade. Do ponto de vista de normas e regras, o estudo conclui que os reguladores devem emitir recomendações, orientações ou regras para aumentar a homogeneidade e transparência das informações das administrações locais. Outra conclusão vai no sentido de que uma maior visibilidade do município é determinante para uma maior responsabilidade.

1.4. Fraude: Corrupção vs Transparência

Etimologicamente a fraude pode ser entendida por “acto de má-fé, cometido em contravenção da lei ou dos regulamentos e que prejudica o direito de outrem” (Enciclopédia Larousse, 2007:3154).

Em termos específicos financeiros existe fraude quando ocorrem atividades, tais como, corrupção, peculato, lavagem de dinheiro suborno ou extorsão (CIMA, 2008:7). Segundo a *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE, 2012:7), a fraude quando interna corresponde aos actos (fraudulentos) praticados pelos agentes internos da organização e divide-se em três categorias (Figura 9):

Figura 9: Categorias de fraude interna



Fonte: Traduzido e adaptado de ACFE (2012:7)

A má apropriação de activos refere-se à apropriação inadequada de numerário e de activos, como inventários e outros activos. No tocante aos relatórios fraudulentos há a considerar os financeiros e não financeiros. Os primeiros são respeitantes a factos ligados à sobre e subvalorização de activos e de rendimentos. Nos sobrevalorizados, são dados como exemplos as diferenças temporais, rendimentos fictícios, passivo e despesas não declaradas, e as valorizações impróprias de activos e das divulgações. Nos subvalorizados, são referidos os relacionados com a subestimação de rendimentos, passivos e despesas, assim como de novo, as impróprias valorizações de activos e as diferenças temporais. A terceira categoria da fraude é a corrupção que inclui o uso de suborno e extorsão, o uso indevido de informação confidencial ou o conflito de interesses (ACFE, 2012:7).

Em 2012, a ACFE publicou um Relatório às Nações revelando uma visão global da fraude. Os resultados apresentados na investigação, efectuada pelos *Certified Fraud Examiners* (CFEs), basearam-se em 1.388 casos de fraudes ocorridos em 100 países de 6 continentes. Estes casos deram origem a perdas totais na ordem dos 215 milhões de dólares o que, em termos médios por caso, resulta num valor, aproximadamente, de 157 mil dólares. Em termos dos sectores envolvidos neste estudo, o relatório aponta não só quais os sectores mas também o número de casos por cada um deles e relaciona este número com as perdas médias de fraude por caso (Tabela 4).

Tabela 4: Organizações vítimas por sector de actividade (ordenado por perdas médias)

Sector de actividade	Nº Casos	Percentagem de casos	Perdas médias por caso (USD)
Minas	9	0,7%	\$ 500,000
Imobiliário	28	2,0%	\$ 375,000
Construção	47	3,4%	\$ 300,000
Óleo e Gaz	44	3,2%	\$ 250,000
Serviços financeiros e bancos	229	16,7%	\$ 232,000
Industria	139	10,1%	\$ 200,000
Cuidados de Saúde	92	6,7%	\$ 200,000
Transporte e armazenagem	36	2,6%	\$ 180,000
Serviços (outros)	48	3,5%	\$ 150,000
Comunicação e publicações	9	0,7%	\$ 150,000
Outros	7	0,5%	\$ 150,000
Telecomunicações	43	3,1%	\$ 135,000
Serviços (Profissionais)	55	4,0%	\$ 115,000
Agricultura, floresta, pesca e caça	20	1,5%	\$ 104,000
Estado e Administração pública	141	10,3%	\$ 100,000
Retalho	83	6,1%	\$ 100,000
Tecnologia	38	2,8%	\$ 100,000
Seguros	78	5,7%	\$ 95,000
Religião, caridade e serviços sociais	54	3,9%	\$ 85,000
Arte, entretenimento e recreio	32	2,3%	\$ 71,000
Comércio por grosso	27	2,0%	\$ 50,000
Utilidades	24	1,8%	\$ 38,000
Educação	88	6,4%	\$ 36,000
	1371	100,0%	\$ 3.716,000

Fonte: Traduzido de Relatório às Nações – Estudo de Fraude Global 2012 (ACFE, 2012)

Verifica-se que existem sectores com elevado peso percentual de casos – Serviços financeiros e bancos, Industria e, Estado e Administração Publica – mas com perdas médias por caso não tão significativas. Inversamente, existem sectores com baixo peso percentual de casos, mas que têm um valor significativo de perdas médias por caso – Minas, Imobiliário e Construção.

Relativamente a este estudo levado a cabo pela ACFE, considera-se de destacar pela relação com o trabalho realizado no contexto da presente dissertação, o facto de o sector Estado e Administração Publica adicionado ao sector da Educação representarem um valor percentual de 16,7% com perda média por caso de 136 mil dólares, o que os colocaria a meio da tabela global.

Por outro lado na comparação dos dois sectores verificam-se alterações na ordem da importância dos cenários de fraude (Tabela 5).

Tabela 5: Comparação de sectores - Estado e Administração Pública vs Educação

Estado e Administração pública (141 casos)			Educação (88 casos)		
Cenário	Nº Casos	% de casos	Cenário	Nº Casos	% de casos
Corrupção	50	22,5%	Facturação	28	18,7%
Facturação	33	14,9%	Reembolso de despesas	23	15,3%
Não Numerário	27	12,2%	Corrupção	21	14,0%
Desnatação	25	11,3%	Desnatação	19	12,7%
Reembolso de despesas	19	8,6%	Lista de pagamentos	13	8,7%
Lista de pagamentos	18	8,1%	Verificações adulteradas	11	7,3%
Verificações adulteradas	15	6,8%	Dinheiro na mão (luvas)	11	7,3%
Dinheiro na mão (luvas)	12	5,4%	Furto de caixa	8	5,3%
Furto de caixa	10	4,5%	Não Numerário	7	4,7%
Fraude nas demonstrações financeiras	9	4,1%	Registo de desembolsos	5	3,3%
Registo de desembolsos	4	1,8%	Fraude nas demonstrações financeiras	4	2,7%

Fonte: Traduzido de Relatório às Nações – Estudo de Fraude Global 2012 (ACFE, 2012)

Na análise dos dois sectores constata-se que a corrupção no Estado e Administração Pública aparece com maior número de casos, enquanto na Educação aparece na 3ª posição com diferencial de 8,5%. A facturação surge nos dois sectores também como importante fonte de fraude, com variação entre eles de 3,8%, sendo que no sector Educação surge em 1º lugar e no Estado e Administração Pública surge em 2º lugar. É de realçar que, em ambos os sectores, os cenários ligados a actos de consequências financeiras, nomeadamente, facturação, reembolso de despesas, lista de pagamentos, “luvas”, furto de caixa e demonstrações financeiras, representam 50% ou mais dos casos de fraude.

Sendo a corrupção considerada uma barreira para o desenvolvimento económico, social e político, tem merecido cada vez mais a atenção de várias organizações e diversos autores nos últimos tempos.

Segundo Tanzi (1998:564) a definição de corrupção, usada pelo Banco Mundial, é a mais comum e refere-se ao “abuso de poder público em benefício próprio”.

De acordo com a *United Nations Global Compact* (UNGC) (2009) “o relato público pode ser considerado como a formalização da transparência, sendo esta a primeira linha de defesa contra a corrupção”.

Sousa (2009) define corrupção como “o abuso do ofício público para fins privados, através de uma troca oculta que implica a violação de determinados princípios orientadores.”

A *Transparency Internacional* (TI) é uma organização não-governamental sem fins lucrativos, fundada em 1993, que visa elevar os níveis de transparência na Administração Pública a nível global. Esta Organização defende que “através da transparência, as organizações podem comunicar com os

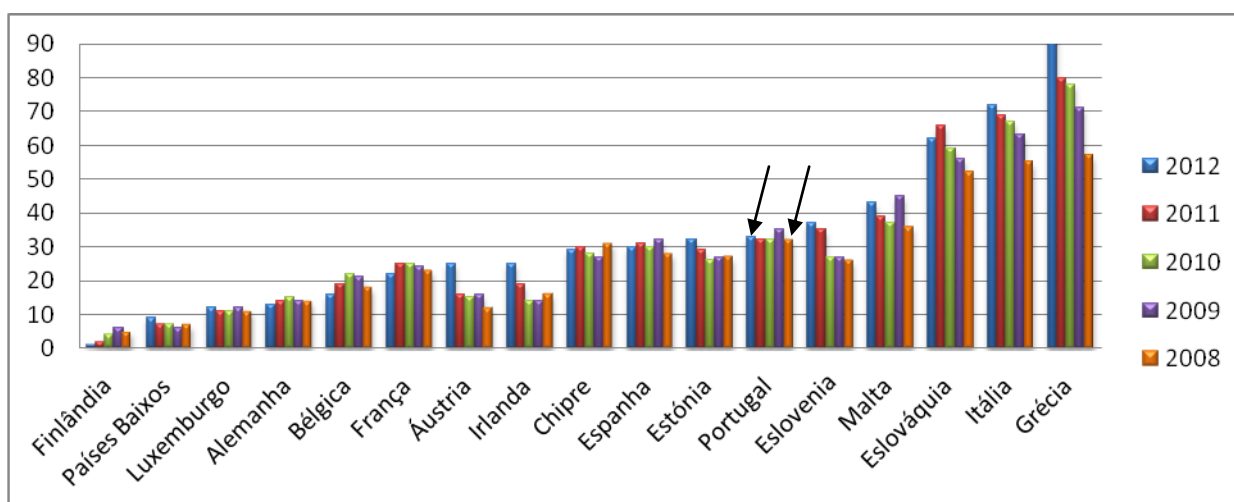
stakeholders e com o público os seus valores e políticas, e como eles são traduzidos em acção” (TI, 2011a):1).

A TI publica anualmente, desde 1995, o *Corruption Perception Index* (CPI), classificando os países em termos de “grau de percepção da existência de corrupção entre os funcionários públicos e políticos” (TI, 2008). O seu objectivo passa por identificar de forma não objectiva, por isso a percepção, as questões que dizem respeito à utilização indevida do poder público para benefício privado. Este índice é resultante das pesquisas efectuadas por diversos consultores e relacionadas com a corrupção e, provenientes de negócios com o sector público dos países constantes do índice.

Nos últimos cinco anos o Índice tem incidido sobre uma quantidade de países entre 176 e 183, o que será superior a 90% do número total (192) de nações soberanas do mundo (UN, 2013).

De forma a ilustrar a posição relativa de Portugal tendo como universo as Nações que compõem a União Monetária Europeia, apresenta-se o gráfico 1:

Gráfico 1: *Corruption Perceptions Index*



Fonte: Elaboração própria, a partir dos CPI, 2008 a 2012

Verificou-se que existiu um comportamento negativo em relação ao seu posicionamento, entre 2008 e 2012, passando do 32º para o 33º lugar. Como informação adicional se fosse tomado como base inicial o ano de 2004, haveria uma perda de 7 lugares de 2004 para 2012, segundo o histórico do CPI. Em relação à Europa Portugal ocupa em 2012 o 18º lugar.

Em Portugal, a Transparência e Integridade, Associação Cívica (TIAC), que foi criada em 2010, constitui o ponto de contacto com a *Transparency Internacional* (TI). O seu objectivo principal é a coordenação e apoio a um conjunto de organizações da sociedade civil a nível global que combatem a corrupção em Portugal.

A TIAC edita periodicamente uma análise detalhada da situação em Portugal, a que dá o nome de Sistema Nacional de Integridade (SNI).

Em 2012, o SNI referia que em relação a Portugal, os dados de acordo com o *Global Integrity Report*, pareciam ser contraditórios no combate à corrupção, tendo em conta que Portugal possuirá um dos melhores conjuntos quer institucionais quer legislativos, todavia com “fracos resultados demonstrados” (TIAC,2012:23).

O SNI, também se ocupa da avaliação das principais instituições públicas e atores não-estatais do sistema nacional de governação, entre os quais destacamos a Administração Pública, o Tribunal de Contas e Organismos Especializados de Combate à Corrupção.

1.5. Papel do Tribunal de Contas e do Conselho de Prevenção da Corrupção

A corrupção não é um facto que ocorre de forma isolada em Portugal. Com a intensificação das relações internacionais e a globalização este facto atingiu uma escala mundial (TIAC, 2012).

Para poder minimizar este fenómeno foram criados organismos internacionais especializados no combate e prevenção da corrupção, também denominados por Agências Anti-Corrupção (*Anti-Corruption Agencies – ACAs*) ou de *Specialized Anti Corruption Bodies*) (TIAC, 2012).

A 31 de Outubro de 2003 a ONU (Organização das Nações Unidas) elabora a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção (Resolução da Assembleia da República n.º 47/2007) que tem como objecto, de acordo com o artº 1 “a) Promover e reforçar as medidas que visam prevenir e combater de forma mais eficaz a corrupção; b) Promover, facilitar e apoiar a cooperação internacional e assistência técnica em matéria de prevenção e de luta contra a corrupção, incluindo a recuperação de activos; c) Promover a integridade, a responsabilidade e a boa gestão dos assuntos e bens públicos.” Em Portugal esta convenção só foi aprovada em 2007, através da Resolução da Assembleia da Republica nº47/2007. É de salientar que no artº 2 menciona que a “autoridade central para receber, executar ou transmitir os pedidos de auxílio judiciário é a Procuradoria-Geral da República” e no artº 3º refere que a “entidade responsável pelo auxílio a outras Partes a desenvolver e aplicar medidas específicas para prevenir a corrupção é a Direcção-Geral da Política de Justiça do Ministério da Justiça.”

Na aplicação da resolução ter-se-á verificado, ao longo do tempo, o incumprimento do seu artº6 no tocante à inexistência de um órgão especializado no combate à corrupção. Assim foi criado pela Lei nº 54/2008 de 4 de Setembro da Assembleia da Republica o Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC). O CPC “é uma entidade administrativa independente que funciona junto do Tribunal de Contas e tem como fim desenvolver, nos termos da lei, uma actividade de âmbito nacional no domínio da prevenção da corrupção e infracções conexas” (Artº 1 da Lei 54/2008).

As competências do CPC são, entre outras, as de recolher informações, acompanhar a aplicação dos instrumentos jurídicos e das medidas administrativas e dar pareceres sobre a elaboração de instrumentos normativos, todas estas competências na prevenção e combate da corrupção e crimes conexos na administração pública (artº 2º da lei 54/2008). Em relação à prevenção e combate o CPC, no que toca às suas competências, elaborou a recomendação nº1/2009 de 1 de Julho do CPC.

Em resposta a esta recomendação e tendo em conta as indicações dadas por normas internacionais para a gestão do risco entre as quais, a FERMA (2003) e o COSO (2004), o Tribunal de Contas através da sua direcção geral (DGTC) e por despacho nº 36/2009 – GP, de 30 de Outubro, aprovou o Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infracções Conexas (PGRCIC) que pretende ser mais amplo que o mínimo recomendado pelo CPC.

O PGRCIC prevê “que os órgãos máximos das entidades gestoras de dinheiros, valores ou patrimónios públicos, seja qual for a sua natureza, devem, no prazo de 90 dias, elaborar planos de gestão de riscos e infracções conexas, contendo os seguintes elementos: a) Identificação, relativamente a cada área ou departamento, dos riscos de corrupção e infracções conexas; b) Com base na identificação dos riscos, identificação das medidas adoptadas que previnam a sua ocorrência (por exemplo, mecanismos de controlo interno, segregação de funções, definição prévia de critérios gerais e abstractos, designadamente na concessão de benefícios públicos e no recurso a especialistas externos, nomeação de júris diferenciados para cada concurso, programação de acções de formação adequada, etc.); c) Definição e identificação dos vários responsáveis envolvidos na gestão do plano, sob a direcção do órgão dirigente máximo; d) Elaboração anual de um relatório sobre a execução do plano” (CPC: 2009).

Com estrutura idêntica à do guião do CPC para a sua elaboração, o Plano institui “diretrizes sobre a prevenção de riscos de gestão, incluindo os riscos de corrupção e infracções conexas, identifica os critérios de risco adotados, e define as funções e responsabilidades na gestão e coordenação das actividades da DGTC” (Tribunal de Contas: 2009).

De acordo com o Guião para a elaboração dos PGRCIC (2009), o CPC sugere a seguinte composição:

- “ Parte I - Atribuições da entidade, organograma e identificação dos responsáveis - Caracterização genérica das atribuições da entidade (a razão da sua existência) e da estrutura orgânica que apresenta, com identificação dos responsáveis.
- Parte II - Identificação dos riscos de corrupção e infracções conexas - Tendo em conta as funções da entidade, devem ser identificados e caracterizados por unidade orgânica os respectivos potenciais riscos de corrupção e infracções conexas. Estes riscos devem ser classificados segundo uma escala de *risco elevado*, *risco moderado* e *risco fraco*, em função do grau de probabilidade de ocorrência (*elevado*, *moderado* ou *fraco*). Por sua vez, este grau

de probabilidade deverá ser aferido a partir da própria caracterização de cada uma das funções.

- Parte III - Medidas preventivas dos riscos - Identificados os riscos, devem ser indicadas as medidas que previnam a sua ocorrência, tais como mecanismos de controlo interno, segregação de funções, declarações de interesses, definição prévia de critérios gerais e abstractos de concessão de benefícios públicos, criação de gabinetes de auditoria interna em especial nas entidades de maior dimensão, controlo efectivo das situações de acumulações de funções públicas com actividades privadas e respectivos conflitos de interesses. Esta é uma enumeração meramente exemplificativa.
- Parte IV - Estratégias de aferição da efectividade, utilidade, eficácia e eventual correcção das medidas propostas - Os Planos de Prevenção de Riscos de Corrupção e infracções conexas são instrumentos de gestão dinâmicos, pelo que devem ser acompanhados na sua execução, elaborando-se, pelo menos anualmente, um relatório de execução e reflectindo-se sobre a necessidade da sua actualização.”

A elaboração dos PGRCIC, de acordo com o CPC (2009), deve estar a cargo das próprias entidades e organismos públicos, pois são eles os especialistas das situações diárias que ocorrem em cada actividade.

Segundo Martins (2011:6) “os planos não são estáticos mas dinâmicos, constituindo instrumentos activos de auxílio à gestão e à boa governança”.

A Constituição da República Portuguesa garante, no artigo 268.º, o direito que assiste a todos os cidadãos de “serem informados pela Administração, sempre que o requeiram, sobre o andamento dos processos em que sejam directamente interessados, bem como o de conhecer as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas” e ainda “o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, sem prejuízo do disposto na lei em matérias relativas à segurança interna e externa, à investigação criminal e à intimidade das pessoas.” Assim, torna-se claro que os arquivos e registos são património de todos e que devem estar ao alcance dos cidadãos.

Desta forma poder-se-á concluir que será essencial para aferir da qualidade da divulgação de informação pelas entidades públicas, a forma como por um lado, os cidadãos têm direitos de aceder à informação sempre que o desejem, e por outro, a boa governação das entidades da administração pública em termos dos procedimentos orientadores da divulgação de informação.

Para verificar da elaboração e execução dos PGRCIC o CPC tem previsto nas suas actividades visitas às instituições públicas. Assim, no seu Relatório de Actividades 2012 o CPC refere a existência de um acompanhamento (visitas pedagógicas) da aplicação da Recomendação nº1/2009 de 1 de Julho em dezanove entidades entre as quais o Instituto Politécnico de Santarém. A escolha das entidades é feita aleatoriamente. Estas visitas, segundo o CPC, têm como objectivo verificar diversos aspectos, nomeadamente, quem interveio na sua elaboração, quais os critérios, que matérias

abrangem e se são suficientes. Também “procuram determinar como foram identificados os riscos, as medidas de prevenção propostas, os procedimentos da respectiva adequação, a existência ou não de segregação de funções, como se processa o acompanhamento da aplicação do plano e a elaboração do correspondente relatório, como estão definidas as actualizações periódicas e quais os primeiros impactos (internos e externos) da aplicação do plano elaborado pela entidade, solicitando os relatórios de execução e acompanhamento, caso existam” (CPC, 2013).

No presente estudo e por analogia com o estudo de García-Sánchez *et al* (2013), focar-se-á a informação sobre o risco (em substituição da informação social e ambiental) e os Institutos Politécnicos portugueses (em vez de municípios espanhóis), esperando-se encontrar resultados semelhantes em relação à temática da governação da divulgação de informação sobre o risco.

2. Metodologia

Após a revisão de literatura teórica e empírica, neste capítulo, descreve-se os métodos de investigação, objectivos, fontes e processo de recolha dos dados aplicados no presente estudo.

Segundo Demo (1981, citado por Esteves, 1986:252) “a metodologia corresponde a um corpo misto de conhecimentos onde se interligam, para além das técnicas próprias de uma disciplina científica ou apropriáveis por ela, elementos teóricos e epistemológicos subjacentes quer àquelas quer à prática no seu conjunto da investigação disciplinar, de modo a traçar a lógica de aproximação à realidade.”

2.1. Métodos de investigação

Etimologicamente, o termo método tem origem na palavra grega, *methodos*, que significa “caminho para chegar ao fim” (Freixo, 2010:77). Em relação a este conceito, são várias as definições defendidas por diversos autores.

Descartes, através da sua obra publicada em 1969, *O Discurso do Método*, terá afirmado uma das definições mais célebres sobre o conceito do método: “Por método entendo um conjunto de regras certas e fáceis, graças às quais todos aqueles que as seguirem jamais tomarão por verdadeiro, aquilo que é falso e, sem sobrecarregarem a mente inutilmente mas aumentando progressivamente o saber, obterão o conhecimento verdadeiro de todas as coisas de que forem capazes” (Granger, 1992; citado por Freixo 2010:78).

Marconi e Lakatos (2003:85) defendem que “o método é um conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros – traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista”.

Segundo Cervo e Bervian (1983:23) o “método científico é um conjunto de procedimentos por intermédio dos quais (a) se propõe os problemas científicos e (b) colocam-se à prova as hipóteses científicas”.

Dentro dos métodos de investigação, existem formas distintas de classificação. No que respeita à sua natureza, pode ser de pesquisa básica, “gerar conhecimentos novos úteis para o avanço da ciência sem aplicação prática prevista. Envolve verdades e interesses universais (Silva e Menezes, 2001:20); ou de pesquisa aplicada, que pretende resolver problemas identificados no âmbito das sociedades em que os investigadores vivem (Gil, 2010).

Em termos da abordagem do problema existem dois métodos, qualitativo e quantitativo. Segundo Freixo (2010:146) a pesquisa é qualitativa “quando o investigador está preocupado com uma compreensão absoluta e ampla do fenómeno em estudo. Ele observa, descreve, interpreta e aprecia o meio e o fenómeno tal como se apresentam, sem procurar controlá-los. O objectivo desta abordagem de investigação utilizada para o desenvolvimento do conhecimento é descrever ou interpretar, mais do que avaliar...” Esta abordagem é uma extensão da capacidade do investigador em dar sentido ao fenómeno.” A pesquisa quantitativa é um “processo sistemático de colheita de dados observáveis e quantificáveis. É baseado na observação de factos objectivos, de acontecimentos e de fenómenos que existem independentemente do investigador” (Freixo, 2010:144).

Assim, e de acordo com Freixo (2010), sendo o presente estudo, uma tentativa para: a) descrever ou interpretar as informações sobre o risco contidas nos documentos em análise, entende-se tratar-se de uma pesquisa qualitativa; e, b) de verificar as correlações existentes entre variáveis o método utilizado será o quantitativo.

2.2. Objectivo da investigação

O objetivo desta investigação será verificar por um lado os níveis de transparência da divulgação de informação do risco quer nos PGRIC, quer nos Relatórios sobre a execução destes e nos Relatórios e Contas Anuais dos Institutos Politécnicos Portugueses e por outro, procurar identificar correlações entre variáveis independentes e variáveis dependentes, que influenciem a quantidade de riscos identificados e os procedimentos existentes, em cada um dos Institutos Politécnicos portugueses, que caracterizaremos de forma sintética.

Para verificar os níveis de transparência procurar-se-á resposta para as seguintes questões de partida:

- Estão os PGRIC dos Institutos Politécnicos portugueses em conformidade com a recomendação nº1/2009 de 1 de Julho do CPC?

- Será a sua implementação e monitorização efetuada de acordo com recomendação nº1/2009 de 1 de Julho do CPC, e divulgada no relatório sobre a execução do PGRCIC?

A procura de identificação de relações entre as variáveis será utilizada para tentar responder às seguintes questões de partida:

- Se existem e quais as variáveis que influenciam a quantidade de riscos das instituições?
- Se existem e quais as variáveis que influenciam a quantidade de processos das instituições?

2.3. População e Amostra

No presente estudo, a definição da população recaiu nas entidades que fazem parte do Ensino Superior Público, por se tratar de instituições de grande importância para as regiões onde se inserem. Funcionam como polos de desenvolvimento, não só pela qualificação e formação mas também pelo apoio dado às empresas sediadas nas regiões prestando serviços tais como, elaboração de estudos e desenvolvimento de projetos (Conselho Coordenador dos Institutos Superiores Politécnicos- CCISP). O Ensino Superior Público é composto por diversas instituições de ensino, a saber:

- ✓ 14 Universidades
- ✓ 1 Instituto Universitário;
- ✓ 15 Institutos Politécnicos Públicos;
- ✓ 5 Escolas Politécnicas não Integradas.

Da totalidade destas instituições, foi selecionado para o estudo o sector do Ensino Politécnico, só ao nível dos Institutos, por se tratar de um sector onde a proximidade e familiaridade é maior, e também por ser o sector de mais recente criação, podendo esse facto originar dados mais fáceis de recolher e de comparar.

Assim a amostra do presente estudo compreende os quinze Institutos Politécnicos² portugueses, impondo-se a sua caracterização e contextualização.

Em Portugal, a Rede do Ensino Superior Politécnico foi criada em 1979 com o Decreto-Lei nº 513-T/79, de 26 de Dezembro, onde o termo “ensino superior de curta duração” foi substituído por “ensino superior politécnico”. Posteriormente alterado pela Lei nº 29/80, de 28 de Julho (Urbano, 2008:4).

² Etimologicamente, o termo politécnico vem do grego e significa, muita (*poli*) técnica (*technê*). Para os gregos não era suficiente fazer, “a técnica era um saber-fazer, compreendendo o saber o *que se faz*, o saber *como se faz* e o saber *porque se faz* assim e não de outro modo qualquer. A formação politécnica é, assim, uma formação que liga e religa a teoria e a prática, o conhecimento e a acção, estabelecendo sempre a necessária relação do saber ao fazer, da ciência às suas aplicações concretas” (Fonseca,2001:8).

Em 1986, a Lei de Bases do Sistema Educativo (Lei 46/86 de 14 Outubro) veio determinar, por definitivo, a natureza do Ensino Superior, de acordo com o nº1 do artº11, “O ensino superior compreende o ensino universitário e o ensino politécnico” e com o objectivo de “proporcionar uma sólida formação cultural e técnica de nível superior, desenvolver a capacidade de inovação e de análise crítica e ministrar conhecimentos científicos de índole teórica e prática e as suas aplicações com vista ao exercício de actividades profissionais” nº 4 do artº11.

Em 1979 foi criado, pelo Decreto-Lei nº 513-T/79, de 26 de Dezembro o CCISP, com o objectivo de representar e coordenar os estabelecimentos públicos de ensino superior politécnico. Neste sentido o CCISP tem nas suas competências manifestar a opinião sobre várias matérias, nomeadamente, no plano legislativo e orçamental, contribuindo ainda para o desenvolvimento do ensino, da investigação e da cultura. A lei nº 54/90, de 5 de Setembro - Estatuto e Autonomia dos Estabelecimentos de Ensino Superior Politécnico - veio aprovar legalmente a representação e coordenação global do CCISP sobre as actividades dos estabelecimentos de ensino superior politécnico (Decreto-Lei nº 344/93 de 1 de Outubro).

Em Portugal, os primeiros Institutos Politécnicos foram criados em 1979, e o ultimo em 1996, no distrito de Braga. Na tabela 6 são identificados os Institutos e o respectivo número de escolas e de cursos.

Tabela 6: Nº de cursos nos Institutos Politécnicos portugueses

Institutos Politécnicos	Data de Criação	Escolas	Tipos de Cursos			
			Licenciaturas	Mestrados	Pós-Graduações e outros	CETs
Beja	1979	4	36	8	3	10
Bragança	1979	5	44	32	4	19
Castelo Branco	1979	6	31	22	3	7
Cávado e do Ave	1996	2	25	15	3	11
Coimbra	1979	6	52	40	7	14
Guarda	1979	4	22	10	3	13
Leiria	1980	5	72	31	17	24
Lisboa	1979	8	55	41	-	1
Portalegre	1980	4	24	9	1	6
Porto	1980	7	84	44	5	11
Santarém	1979	5	32	24	5	6
Setúbal	1979	5	30	19	15	6
Tomar	1987	3	28	11	4	17
Viana do Castelo	1980	5	30	30	7	23
Viseu	1979	6	43	21	7	10
Total	-	75	608	335	81	171

Fonte: Elaboração Própria (dados de 2010/2011 extraídos do Anuário Financeiro das Instituições Públicas)

Os Institutos Politécnicos estão distribuídos por 14 distritos e somavam em 2010 um total de 75 escolas. O maior número de escolas verifica-se no Instituto Politécnico de Lisboa com um total de oito, pertencendo o menor número ao Instituto Politécnico do Cavado e do Ave com apenas duas escolas. Em termos médios cada Instituto tem cerca de cinco escolas, oferecendo cursos de licenciatura, mestrado, pós-graduações e cursos de especialização tecnológica (CETs) num total de 1.227 cursos. O Instituto com o número mais elevado de licenciaturas é do Porto com oitenta e quatro, encontrando-se o Instituto da Guarda em último, neste ranking, com vinte e duas licenciaturas. Em termos médios cada Instituto tem, aproximadamente, quarenta e uma licenciaturas.

No que respeita aos cursos de mestrado o Porto aparece em primeiro lugar com quarenta e quatro, estando Beja em último com um total de oito. Em termos médios cada Instituto tem, aproximadamente, vinte e quatro mestrados.

Nos restantes cursos, pós-graduações e CETs, o Instituto de Leiria tem os maiores números, dezassete e vinte e quatro respectivamente. Aparecendo com os menores números temos o Instituto de Portalegre e o Instituto de Lisboa com um curso em pós-graduações e CETs. Em termos médios cada Instituto tem, aproximadamente, dezoito pós-graduações e CETs.

A tabela 7 apresenta alguns dados que caracterizam os Institutos Politécnicos portugueses.

Tabela 7: Caracterização dos Institutos Politécnicos portugueses

Institutos Politécnicos	Nº de alunos	Nº de Docentes	Nº de não docentes	Despesas de funcionamento (2010) M€	Receitas (2010) M€
Beja	3.241	246	163	16.363	19.784
Bragança	7.434	427	297	30.483	33.670
Castelo Branco	4.566	420	267	23.148	24.556
Cávado e do Ave	3.630	178	46	7.290	7.577
Coimbra	11.334	769	430	43.515	49.436
Guarda	3.300	221	181	15.654	17.087
Leiria	12.097	706	474	45.441	46.451
Lisboa	14.559	1.238	453	68.604	85.515
Portalegre	948	243	166	13.698	14.702
Porto	17.121	1.416	444	75.286	131.567
Santarém	4.227	348	193	20.749	21.766
Setúbal	6.696	546	195	29.360	40.239
Tomar	3.513	230	174	15.650	16.338
Viana do Castelo	4.261	435	164	21.491	22.097
Viseu	6.726	389	266	26.726	38.632
Total	105.431	7.812	3.913	453.458	569.416

Fonte: Elaboração Própria (dados de 2010/2011 extraídos do Anuário Financeiro das Instituições Públicas)

Como se verifica, em 2010 o universo de alunos nos Institutos Politécnicos portugueses somava 105.431, pertencendo mais de 50% aos Institutos de Coimbra, Leiria, Lisboa e Porto. Este último

apresentava o número mais elevado com um total de 17.121 alunos. O Instituto de Portalegre tinha o menor número de alunos, contando com 2.726. A média de cada Instituto foi de 7.029 alunos.

No que respeita aos funcionários docentes e não docentes totalizavam 11.725, destacando-se o Porto com maior número de docentes (1.416) e Leiria com o maior número de não docentes (474). Com menor número de docentes e não docentes está o Instituto Politécnico do Cávado e do Ave com 224 funcionários. Em termos médios cada Instituto tem 782 funcionários.

As despesas de funcionamento somavam 453,458 M€, sendo no Instituto Politécnico do Porto onde se atinge o máximo de 75,286 M€, e no Instituto Politécnico do Cávado e do Ave com 7,29 M€. Em termos médios existe um gasto de funcionamento por instituto de 30,23 M€. Nas receitas o total dos quinze Institutos foi de 569,416 M€ sendo o máximo de 131,567 M€ do Porto e o mínimo de 7,577 M€ do Cávado e do Ave. A média da receita representa 37,961 M€ por Instituto. As receitas dos Institutos resultam de transferências do Estado e de receitas próprias (propinas), necessárias para sustentar as despesas de funcionamento (despesas com pessoal / despesas correntes de funcionamento / despesas de capital).

2.4. Fonte e Recolha dos dados

Existem várias técnicas de recolha de dados referidas por diversos autores. Bogdan e Byklen (1994), Tuckman (2002) e Quivy e Campenhoudt (2005) (citados por Calado e Ferreira, 2004/2005:1) referem: a) a observação; b) o inquérito; e c) a análise de documentos como os três grandes grupos de métodos de recolha de dados que são utilizados como fontes de investigações qualitativas.

O procedimento técnico adoptado neste trabalho, é o de pesquisa bibliográfica e de pesquisa documental, que Vergara (1998:46) define como sendo, respectivamente “um estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, em redes eletrónicas, isto é, material acessível ao público em geral” e “ a investigação ... realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas”. A pesquisa documental poderá ser efectuada com base em fontes primárias e/ ou fontes secundárias. As primárias, referem-se à produção de documentos efectuada durante o período de investigação e às interpretações efetuadas sobre acontecimentos/ documentos (Bell, 1993).

A recolha de dados foi elaborada em três fases. A primeira fase³ iniciou-se com a recolha de informação no *site* do CCISP para identificação de cada Instituto Politécnico português através do Anuário Financeiro das Instituições Publicas 2010. Foram recolhidos dados relativamente: a) à quantidade de escolas; b) ao número de cursos; c) ao número de estudantes; d) ao número de docentes e não docentes; e) ao total de despesas de funcionamento; f) às despesas em edifícios e outras construções; g) ao total de receitas e; h) ao total de massa monetária. Numa segunda fase

³ A informação recolhida nesta fase foi apresentada no ponto 2.3.

foram analisados os PGRIC referentes a 2009/2010 e respectivos Relatórios de Execução dos Planos, resultando daí dados sobre o risco, nomeadamente, ao nível da quantidade de riscos previstos e procedimentos. Na terceira e última fase foram analisados os Relatórios de Gestão e Contas dos Institutos Politécnicos, relativos aos emitidos no mesmo período, a fim de se verificar se continham divulgação de informação sobre risco, incerteza e provisões.

Foram vários os documentos analisados. Em concreto, o Anuário Financeiro das Instituições Públicas de Ensino Superior Politécnico 2010; os Relatórios e Contas e os PGRIC dos Institutos Politécnicos portugueses; e os Relatórios de Execução.

O Anuário Financeiro das Instituições Públicas de Ensino Superior Politécnico 2010 contém informação que pretende ser um contributo para o conhecimento sobre o Ensino Superior Politécnico Português. Nele são tratados, analisados e comentados dados históricos, desde 2006 até 2010, sobre a evolução do número de estudantes inscritos e dos recursos financeiros (receitas e despesas e respectiva origem e aplicação dos fundos anualmente disponibilizados). Incluem-se no Anuário os quinze Institutos Politécnicos e todas as Escolas Politécnicas Não Integradas em Universidades ou Institutos Politécnicos, ou seja, as três Escolas Superiores de Enfermagem Não Integradas (Porto, Coimbra e Lisboa), a Escola Náutica e a Escola Superior de Hotelaria e Turismo do Estoril.

2.4.1. O PGRIC

O PGRIC deve ser entendido como um instrumento de gestão estratégica e operacional no sentido de identificar, medir, acompanhar e controlar os riscos-chave que a organização enfrenta na prossecução da sua missão e objectivos (Tribunal de Contas, 2009). Este plano deve obedecer aos princípios do interesse geral, nomeadamente, “da prossecução do interesse público, da igualdade, da proporcionalidade, da transparência, da justiça, da imparcialidade, da boa fé e da boa administração” (Aviso 5882/2009).

2.4.2. O Relatório de Execução

Segundo o CPC (2009), mais importante do que elaborar um PGRIC é implementá-lo e monitorizá-lo, uma vez que este documento deve constituir um instrumento de prevenção de riscos de gestão, incluindo os riscos de corrupção e infracções conexas, em constante melhoramento. Para tal, a Recomendação n.º 1/2009 refere que deve ser elaborado e entregue, anualmente, um relatório sobre a execução do PGRIC. Este relatório deverá mencionar se o PGRIC foi ou não cumprido, identificar as medidas adoptadas e por adoptar; descrever os riscos eliminados, reduzidos, e ainda, existentes, bem como identificar novos riscos e propor melhorias para o PGRIC.

2.4.3. O Relatório de Gestão e Contas

De acordo com o capítulo treze da Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro “o relatório de gestão, a apresentar pelo órgão competente da instituição, deve contemplar os seguintes aspectos: a) A justificação das actividades não realizadas e previstas no plano de actividades; b) A situação económica relativa ao exercício, analisando, em especial, a evolução da gestão das diferentes actividades ou funções, designadamente no que respeita ao investimento, condições de funcionamento, custos e proveitos; c) Uma síntese da situação financeira, considerando alguns indicadores de gestão financeira, indicadores orçamentais e indicadores económicos apropriados à análise de balanços, demonstração dos resultados, mapas de execução orçamental e demais peças contabilísticas; d) Evolução das dívidas de curto prazo, médio e longo prazo, de e a terceiros, nos últimos três anos, individualizando, as dívidas a instituições de crédito das outras dívidas a terceiros; e) Os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício; f) Outros aspectos exigidos pela legislação em vigor [Decreto-Lei n.º. 183/96, de 27 de Setembro (plano e relatório de actividades) e Decreto-Lei n.º. 190/96, de 9 de Outubro (balanço social) e instruções emitidas pelas entidades competentes.”

No ponto seguinte explicita-se o método considerado como adequado na análise da divulgação de informação sobre o risco pelas organizações.

2.5. Análise de Conteúdo

De acordo com a revisão de literatura efectuada verificou-se ser a análise de conteúdo o método mais indicado para explicar a realidade da divulgação da informação sobre o risco das organizações.

Berelson (1952, citado por Vala, 1986:103) definiu a análise de conteúdo como “uma técnica de investigação que permite a descrição objectiva, sistemática e quantitativa do conteúdo manifesto da comunicação”. Vinte e cinco anos depois deste autor, Bardin (1977:9) defendeu que a análise de conteúdo é “um conjunto de instrumentos metodológicos cada vez mais subtis em constante aperfeiçoamento, que se aplicam a discursos (conteúdos e continentes) extremamente diversificados. O factor comum destas técnicas múltiplas e multiplicadas – desde o cálculo de frequências que fornece dados cifrados, até à extracção de estruturas traduzíveis em modelos – é uma hermenêutica controlada, baseada na dedução: a inferência.” No mesmo sentido, Smith (2003, citado por Alves, 2011:148) considerou a análise de conteúdo um “método que usa um conjunto de procedimentos para tornar válidas inferências a partir de textos”.

De acordo com Bardin (1977:95) a análise de conteúdo centra-se em três fases distintas: a) pré-análise; que tem como objectivos a escolha dos documentos a analisar, a formulação das

hipóteses e dos objectivos e a elaboração dos indicadores que fundamentam a interpretação final; b) a exploração do material que envolve operações de codificação e enumeração em função das regras previamente formuladas; c) o tratamento dos resultados, a inferência e a interpretação são tratados de maneira a serem significativos e válidos.

Segundo Jones e Shoemaker (1994, citado por Alves, 2011:148) “a análise de conteúdo tem duas abordagens principais complementares à análise textual, com objectivos distintos, usando a análise de conteúdo: a abordagem temática e a abordagem sintática. A primeira tem como objectivo extrair e analisar temas inerentes à mensagem e caracteriza-se por identificar tendências específicas, atitudes, ou categorias de conteúdo a partir do texto e então inferir a partir delas. A segunda procura analisar e quantificar a dificuldade cognitiva de ler mensagem e caracteriza-se pelo foco na análise da legibilidade do texto fazendo uso de características textuais sintáticas.”

Como referido, no que respeita à divulgação do risco e à sua análise nos relatórios anuais, o método da análise de conteúdo tem vindo a ser utilizado por inúmeros autores em muitos estudos empíricos publicados. Lajili e Zeghal (2005:129) adotam esta “metodologia principalmente porque as divulgações de risco, os tipos não-financeiras em particular, são amplamente divulgados qualitativamente e a análise de conteúdo pode captar qual extensão e o volume das informações divulgadas”.

Dobler (2008:91) resumiu numa tabela alguns estudos empíricos que analisam os relatórios de risco global, integrando, nomeadamente autores como Bungartz (2003); Kajüter e Winkler (2003); Carlon *et al* (2003); Beretta e Bozzolan (2004); Mohobbot (2005) e Linsley e Shrivies (2006).

Kamath (2008, citado por Alves 2011:151) “considera que a análise de conteúdo é a metodologia mais largamente usada para a análise da extensão das divulgações, especialmente nos Relatórios e Contas das empresas.”

3. Análise e Discussão dos dados obtidos

Após a recolha dos PGRIC, extraídos dos respectivos *sites*, e dos dados a partir de cada um desses planos, procedeu-se à sua análise e à elaboração de um quadro resumo. Procurou-se, desta forma, a clareza e a simplificação facilitadoras da análise dos dados e da verificação da sua importância e relevância para as respostas às perguntas de partida. Convém salientar que dos quinze Institutos Politécnicos, só foi possível analisar treze deles, uma vez que os PGRIC do IP Bragança e o do IP Portalegre não estavam disponíveis.

Os métodos de investigação adoptados, como referido, são o qualitativo e quantitativo para analisar a informação sobre o risco divulgada pelos Institutos Politécnicos.

Neste ponto é efectuada uma análise de conteúdo sintático aos Relatórios e Contas dos Institutos, ou seja tem como objectivo determinar a presença de palavras e/ou frases no texto,

relacionados com determinados temas específicos, neste caso com a divulgação de informação sobre o risco. As palavras procuradas são: risco, incerteza e provisões.

3.1. Análise descritiva

Começa-se por uma análise descritiva dos dados. Uma vez que as variáveis são todas de natureza quantitativa é possível o cálculo de todas as medidas estatísticas que julgadas importantes para o problema em análise.

3.1.1. Os PGRCIC

Neste ponto e depois da agregação dos dados relativos aos Planos de cada um dos Institutos procede-se à respetiva análise.

Esta análise será focada nos seguintes dados: tipos de risco; identificação e hierarquização dos riscos; número total de riscos, de processos e de medidas/procedimentos de prevenção.

Em relação aos tipos de risco existentes nos Planos verifica-se que todos os Institutos seguem a terminologia usada na legislação nomeadamente no Código Processo Administrativo (CPA) e no Código Penal (CP). Dessa tipologia destacam-se pela sua existência na maioria dos processos os seguintes riscos: pagamento indevido; abuso de poder; corrupção activa e passiva para acto ilícito; peculato; favorecimentos de candidato/alunos; tráfico de influências; participação económica em negócio; apropriação indevida de bens; falsificação de documentos; falsas declarações; deslocação e serviço público sem autorização; violação dos deveres legais do Estatuto Disciplinar e; intervenção em situação de impedimento.

Sobre a identificação e hierarquização dos riscos verifica-se que os Institutos Politécnicos de Setúbal, Viseu e Leiria divulgam informação sobre este ponto em análise, referindo que os riscos são determinados pela aplicação de critérios entre os quais “a avaliação, o histórico de ocorrências, o nível de informatização/intervenção manual em cada processo, a existência de segregação de funções e a análise por área, dos sistemas de controlo existentes”(IP Setúbal, PGRCIC 2009). A probabilidade de ocorrência e gravidade das consequências são critérios para identificação dos riscos no IP de Leiria. O IP de Viseu não utiliza o critério de identificação mas parte do pressuposto de que existe potenciais riscos de corrupção e infracções conexas, partindo daí para a identificação das áreas potencialmente expostas a eles.

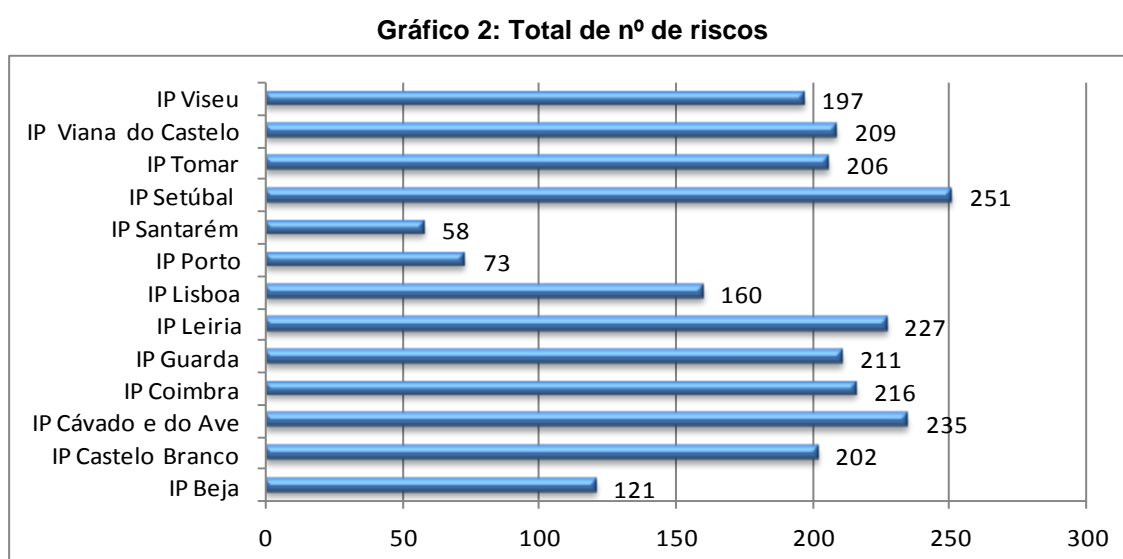
Nas restantes Instituições - Viana do Castelo, Tomar, Santarém, Porto, Lisboa, Guarda, Coimbra, Cávado e do Ave e Beja – não apresentam nos seus Planos divulgação sobre formas de identificar os riscos.

Após a identificação dos riscos, os Planos devem hierarquizar os mesmos de acordo com o Despacho nº36/2009 – GP do Tribunal de Contas, no seu anexo II. Esses critérios são classificados

de baixa, média ou alta, em função dos graus da probabilidade da ocorrência e da gravidade da consequência (Tabela 9).

Analisando os PGRIC verifica-se que só dois, Setúbal e Leiria, fazem referência introdutória à forma de hierarquizar os riscos identificados. Os demais Institutos não fazem referência aos critérios dessa hierarquização.

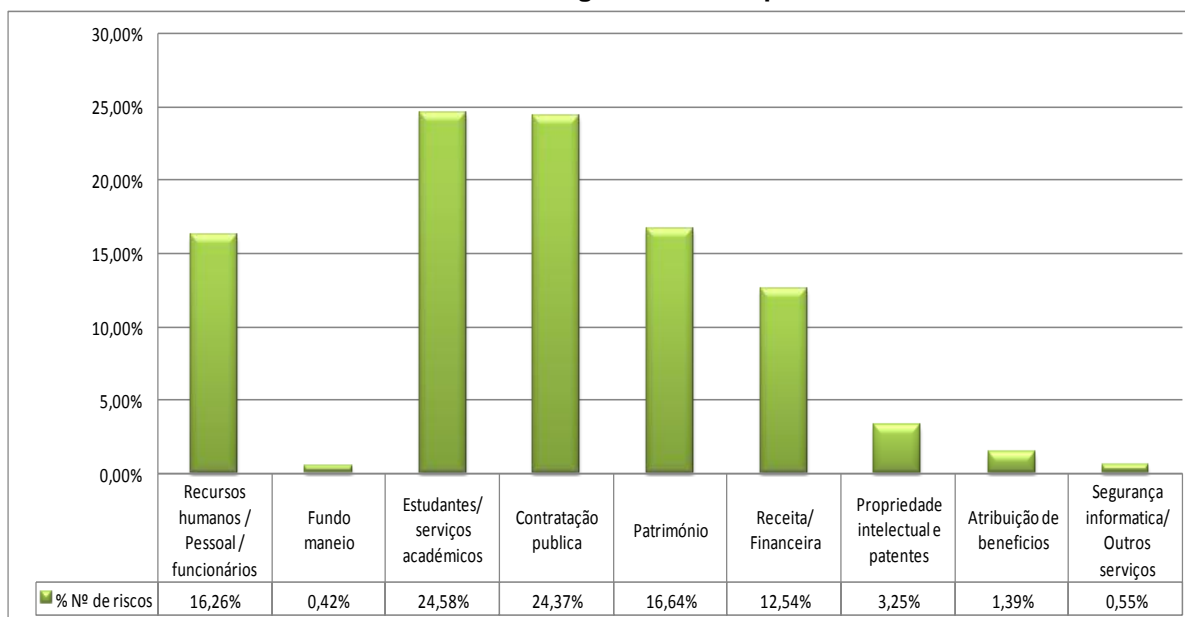
Em relação à análise do número de riscos identificados nos Institutos verifica-se, após a agregação, um total de 2.368. O menor e o maior número de riscos identificados pertencem, respectivamente, ao IP de Santarém (58) e ao IP de Setúbal (251), conforme se pode verificar através do gráfico 2:



Fonte: Elaboração própria, a partir dos PGRIC dos Institutos Politécnicos Portugueses (2009/2010)

Além desta análise global analisou-se, por áreas, os riscos identificados de cada Instituto, conforme nº 1.1 da alínea a) da Recomendação nº1/2009 do CPC. No gráfico 3 pode-se verificar o nível percentual de riscos por áreas.

Gráfico 3: Percentagem de riscos por áreas



Fonte: Elaboração própria, a partir dos PGRCIC dos Institutos Politécnicos Portugueses (2009/2010)

As áreas que os Institutos consideraram mais suscetíveis de geração de riscos são: estudantes/serviços académicos (24,58%); contratação pública (24,37%); património (16,64%); recursos humanos/pessoal/funcionários (16,26%); e receita/financeira (12,54%). Os menos suscetíveis são: propriedade intelectual e patentes (3,25%); atribuição de benefícios (1,39%); segurança informática/outros serviços (0,55%); e fundo de maneio (0,42%).

Relacionando a tipologia dos riscos utilizada pela FERMA (figura 1) pode-se verificar que existem, nos Institutos, riscos estratégicos (património, propriedade intelectual e patentes) financeiros (receita/financeira e fundo de maneio), operacionais (segurança informática/outros serviços) e perigos (estudantes/serviços académicos, recursos humanos, atribuição de benefícios, contratação pública), tendo estes origem interna e externa. Assim classifica-se esses riscos em função da sua origem:

- Factores internos: receita/financeira; propriedade intelectual e patentes; segurança informática/outros serviços; e fundo de maneio.
- Factores externos: contratação pública.
- Factores internos / externos: estudantes/serviços académicos; património; recursos humanos; atribuição de benefícios.

Em relação à análise sobre a identificação e a hierarquização dos riscos verifica-se que os treze Institutos fazem e divulgam essa identificação mas que somente cinco (IP Lisboa; IP Porto; IP Santarém; IP Viseu; IP Setúbal) fazem a respectiva hierarquização. Os riscos identificados foram os referidos no ponto 3.1. Porém, em relação à sua hierarquização, verifica-se que os cinco Institutos não

seguiram o Despacho nº36/2009 – GP no seu Anexo II, ponto C, na sua totalidade. Este ponto refere, tal qual como a FERMA (2003), que a graduação do risco deverá ter em conta a probabilidade da ocorrência e a gravidade da consequência, conforme tabela 8.

Tabela 8: Matriz de hierarquização de risco

Medidas	Aceitar	Transferir	Evitar
Graus	Prevenir	Prevenir	Transferir
Probabilidade	Baixa	Média	Alta
Gravidade			
Alta	Moderado	Elevado	Elevado
Média	Fraco	Moderado	Elevado
Baixa	Fraco	Fraco	Moderado

Fonte: Tribunal de Contas (2009)

Assim, a cada risco identificado deve ser atribuída uma classificação com base nestes dois critérios. Cada risco deve ser estimado e avaliado numa matriz com base nos princípios enunciados para a sua graduação, sendo classificados como reduzido, moderado ou elevado, respectivamente, a cor verde, amarela e vermelha.

Verificou-se portanto que dos cinco Institutos, quatro (IP Lisboa; IP Porto; IP Viseu; IP Setúbal) hierarquizaram os riscos utilizando somente o grau de probabilidade de ocorrência e um (IP Santarém) não utilizou qualquer dos critérios, utilizando em vez disso, o critério do risco inerente⁴ e o do risco de controlo⁵.

Verificou-se, também, que existindo riscos comuns nos Institutos o seu grau de probabilidade de ocorrência diferia para a área de contratação pública e para o processo de renovação de contratos (Tabela 9).

⁴ “Entende-se risco inerente como a susceptibilidade da área em análise, face à complexidade, volume e natureza das operações e procedimentos, ser passível de corrupção e infracções conexas, na assumpção de que não existem quaisquer controlos internos instituídos.” (IP Santarém, 2011:54)

⁵ “Risco de controlo é a susceptibilidade do sistema de controlo interno instituído não prevenir, detectar ou corrigir eventuais operações de corrupção ou de infracções conexas.” (IP Santarém, 2011:54)

Tabela 9: Exemplo de hierarquização de risco

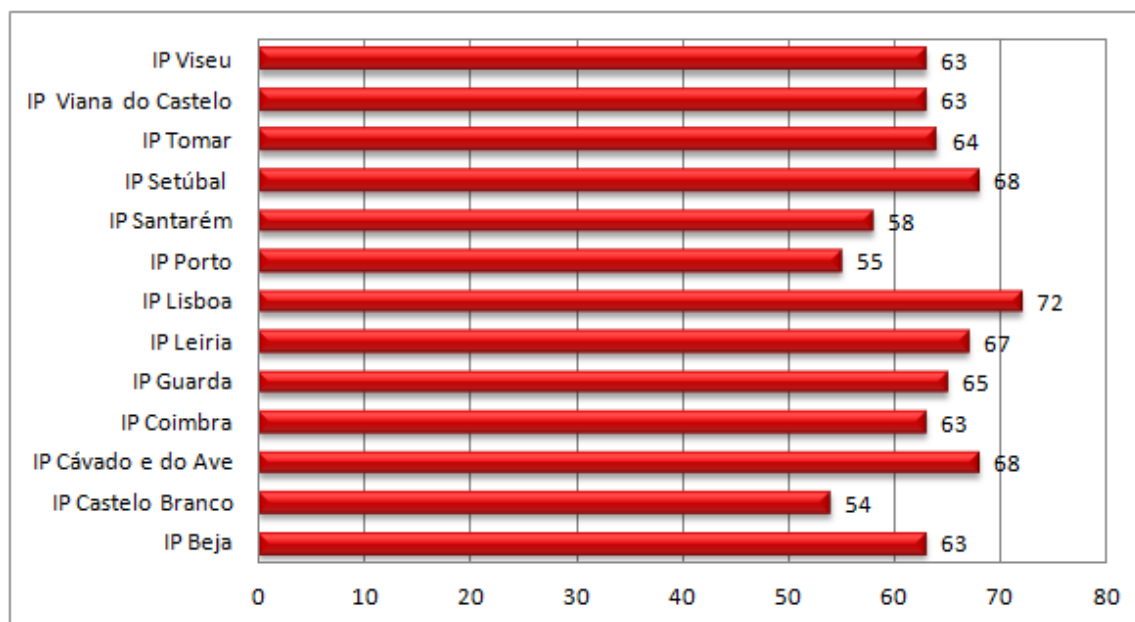
Área: Contratação Pública			
Institutos	Processo	Risco de corrupção e infracções conexas	Grau de probabilidade de ocorrência
IP Lisboa	Renovação de contratos	Favorecimento de fornecedores	Elevado
IP Porto	Renovação de contratos	Favorecimento de fornecedores	Médio
IP Santarém	Renovação de contratos	Favorecimento de fornecedores	Reduzido
IP Setúbal	Renovação de contratos	Favorecimento de fornecedores	Médio
IP Viseu	Renovação de contratos	Favorecimento de fornecedores	Elevado

Fonte: Elaboração própria, a partir dos PGRCIC dos Institutos Politécnicos Portugueses (2009/2010)

Da análise da tabela 9 emergem as diferenças de hierarquização dos riscos entre os cinco Institutos que a elaboram e que apontam claramente para graus de probabilidade de ocorrência do mesmo risco bastante diferentes – de reduzido a elevado. A mesma dispersão na hierarquização é encontrada quando se analisa as demais áreas e nos mesmos cinco Institutos Politécnicos (Apêndice A).

Da análise dos processos verificou-se que todos os Institutos têm identificado os riscos e são específicos para cada uma das áreas. Por exemplo, para a área de recursos humanos tem-se os processos de concurso para pessoal docente, não docente e bolseiros; remunerações; e selecção de candidatos, enquanto para a área de contratação pública pode-se ter os processos de verificação de bens fornecidos; aquisição de bens e serviços por ajusto directo simplificado; e intervenção em processos de contratação enquanto membro de júri (IP Setúbal, 2009). Estes exemplos são de certa forma comuns aos restantes Institutos Politécnicos, variando contudo o número de processos de cada Instituto, entre o menor de 54 e o maior de 72, respectivamente do IP Castelo Branco e do IP Lisboa (Gráfico 4).

Gráfico 4: Total de nº de processos



Fonte: Elaboração própria, a partir dos PGRCIC dos Institutos Politécnicos Portugueses (2009/2010)

A análise da relação entre o número de riscos e o número de processos será mais profundamente realizada no ponto 3.2 referente à análise quantitativa dos Planos.

Depois da enumeração dos processos e da identificação dos riscos associados, compete a cada Instituto determinar quais as medidas de prevenção a adoptar (CPC, 2009).

O ponto 1.1 da alínea b) da Recomendação nº1/2009 do CPC refere que outro dos elementos importantes a ser identificado nos Planos são as medidas adoptadas que previnam a sua ocorrência, com base nos riscos identificados. Assim, cabe a cada Instituto determinar quais as medidas a colocar em prática para prevenir ou para minimizar esses mesmos riscos, no caso de ser impossível evitá-los. Tal como os riscos e os processos, também as medidas são previstas para cada área ou departamento.

Dessa análise verificou-se que todos os Institutos identificam as suas medidas (embora alguns Institutos as tratem como procedimentos) de prevenção de ocorrência. Cada Instituto tem medidas comuns e diferentes entre eles, no entanto a sua heterogeneidade é maior do que nas áreas.

Dada a quantidade de áreas e de medidas existentes nos Planos opta-se por apresentar a título exemplificativo da diversidade, a tabela 10, que permite observar em relação à área da receita/financeira e ao processo de pagamento de propinas as diferenças em relação aos procedimentos/medidas preventivas adoptadas entre cada um dos Institutos, com excepção do IP Porto que não identifica este processo no seu Plano.

Tabela 10: Exemplo de Processo / Medidas preventivas

Área: Receita / Financeira		
Institutos	Processo	Procedimento/medidas de prevenção de ocorrência
IP Beja	Pagamento de propinas - juros	Elaboração do Manual de Procedimentos do Serviço; Promoção de verificações aleatórias, por amostragem em contexto de auditoria.
IP Castelo Branco	Pagamento de propinas - juros	Verificação periódica e aleatória, a promover pelo responsável dos Serviços Académicos da cobrança de juros de mora nos casos do pagamento da propina em atraso.
IP Cávado e do Ave	Pagamento de propinas	Reforço das medidas de controlo interno, numa perspectiva de prevenção da corrupção e infracções conexas (ex. verificação periódica e aleatória, a promover pelo responsável dos SA).
IP Coimbra	Pagamento de propinas - juros	Reforço das medidas de controlo interno, numa perspectiva de prevenção da corrupção e infracções conexas (exp. verificação periódica e aleatória da existência de despacho autorizador em casos de pagamento da propina em atraso, sem juros).
IP Guarda	Pagamento de propinas	Reforço das medidas de controlo interno, numa perspectiva de prevenção da corrupção e infracções conexas (exp. verificação periódica e aleatória, a promover pelo responsável pela DSA, da existência de despacho autorizador em casos de pagamento da propina em atraso, sem juros/coimas ou sobre correcta aplicação de juros, de acordo com a fórmula de cálculo, que deve ser publicitada).
IP Leiria	Pagamento de propinas	Reforço das medidas de controlo interno, numa perspectiva de prevenção da corrupção e infracções conexas (ex. verificação periódica e aleatória, a promover pelo responsável pela DSA, da existência de despacho autorizador em casos de pagamento da propina em atraso, sem juros).
IP Lisboa	Autorização de pagamento sem juros de propinas em atraso	Verificação periódica da existência de despacho autorizador em casos de pagamento da propina em atraso, sem juros.
IP Porto	Não referido	-
IP Santarém	Cobrança de Juros no pagamento de propinas	Implementação/reforço das medidas de controlo interno, numa perspectiva de prevenção da corrupção e infracções conexas (p.e. verificação periódica e aleatória, a promover pelo responsável dos serviços académicos, de despacho a autorizar os casos de pagamento da propina em atraso sem a respectiva penalização).
IP Setúbal	Pagamento de propinas	Geração de referências multibanco para pagamento <i>on-line</i>
IP Tomar	Pagamento de propinas	Reforço das medidas de controlo interno, numa perspectiva de prevenção da corrupção e infracções conexas (ex. verificação periódica e aleatória, a promover pelo responsável pelos SA, da existência de despacho autorizador em casos de pagamento da propina em atraso, sem juros).
IP Viana do Castelo	Pagamento de propinas – aplicação de penalidade	Reforço das medidas internas, numa perspectiva de prevenção da corrupção e infracções conexas (ex. verificação periódica e aleatória, a promover pelo responsável pela DSA, da existência de despacho autorizador em casos de pagamento da propina em atraso, sem juros).
IP Viseu	Pagamento de propinas	Reforço das medidas de controlo interno através da reformulação/actualização de manual de procedimentos de liquidação de cobrança da receita e norma de controlo interno na vertente de prevenção de riscos de corrupção e de infracções conexas (responsabilidade do DPGAF).

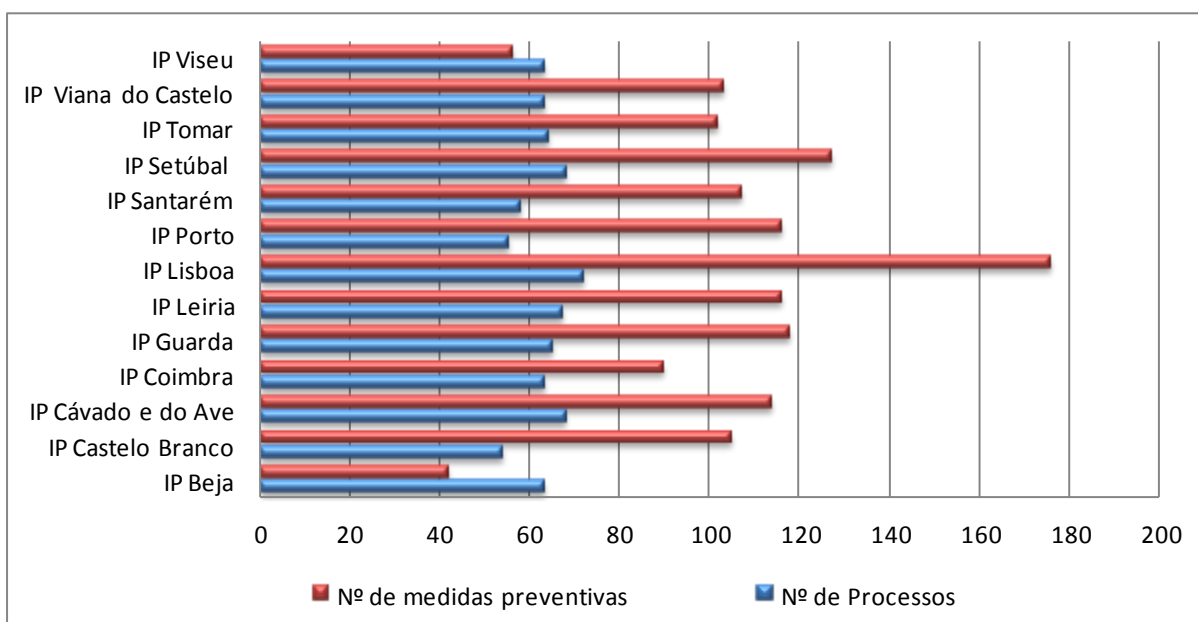
Fonte: Elaboração própria, a partir dos PGRCIC dos Institutos Politécnicos Portugueses (2009/2010)

Verifica-se neste processo que mais de 60% dos Institutos, indicam o “reforço de medidas de controlo interno” e/ou a “verificação periódica e aleatória” como medida preventiva (IP Beja, IP Castelo Branco, IP Cávado e do Ave, IP Coimbra, IP Braga, IP Leiria, IP Lisboa, IP Santarém, IP Tomar, IP

Viana do Castelo e IP Viseu), tendo o IP Setúbal indicado como medida preventiva a “geração de referências multibanco para pagamento *on-line*”.

Na relação do número dos processos com o número de medidas preventivas existentes nos Institutos verifica-se que na sua maioria (excepto o IP Viseu e o IP Beja), estas medidas são superiores aos processos identificados (Gráfico 5).

Gráfico 5: Nº de processos / nº de medidas preventivas



Fonte: Elaboração própria, a partir dos PGRIC dos Institutos Politécnicos Portugueses (2009/2010)

Pode-se, ainda, verificar que a comparação entre os Institutos demonstra uma discrepância em situações de números de processos semelhantes e as consequentes medidas preventivas. O IP Lisboa e o IP Cávado e do Ave com 72 e 68 processos, respectivamente, têm um número de medidas preventivas de 176 e 114, respectivamente. O IP Viseu, o IP Viana do Castelo e o IP de Coimbra têm igual número de processos, 63 e têm respectivamente 56, 103 e 90 medidas preventivas previstas.

O ponto 1.1 da alínea c) da Recomendação nº1/2009 do CPC refere que deve ser indicada a definição e identificação dos vários responsáveis envolvidos na gestão do PGRIC, sob a direção do órgão dirigente máximo. A maioria dos Institutos identifica nos Planos o seu organograma, mas poucos evidenciam os intervenientes e as respectivas funções e responsabilidades. O IP de Santarém contém uma identificação clara sobre os responsáveis, as suas funções e as suas responsabilidades. Também o IP da Guarda faz uma identificação sobre os responsáveis, o seu cargo e a que serviço pertencem. Os restantes Institutos limitam-se ao organograma e a uma identificação dos responsáveis menos clara tendo em conta o recomendado.

3.1.2. Relatórios de execução

O ponto 1.1 da alínea d) da Recomendação nº1/2009 do CPC, e último ponto refere que deve ser elaborado um relatório anual sobre a execução do Plano. Na maioria dos Institutos (consulta aos sites a 25/09/2013) não são elaborados quaisquer relatórios, com excepção do IP Leiria (Tabela 11). Daí que a análise que se segue se refira, apenas, a este Instituto.

Tabela 11: Relatórios de Execução

	2009/2010		2011		2012		2013	
	Plano	Relatório	Plano	Relatório	Plano	Relatório	Plano	Relatório
IP Beja	x	-	x	-	-	-	-	-
IP Bragança	-	-	-	-	-	-	-	-
IP Castelo Branco	x	-	-	-	-	-	-	-
IP Cávado e do Ave	x	-	-	-	-	-	-	-
IP Coimbra	x	-	-	-	-	-	-	-
IP Guarda	x	-	-	-	-	-	-	-
IP Leiria	x	x	x	x	x	x	x	-
IP Lisboa	x	-	-	-	-	-	-	-
IP Portalegre	-	-	-	-	-	-	-	-
IP Porto	x	-	-	-	-	-	-	-
IP Santarém	x	-	x	-	-	-	-	-
IP Setúbal	x	-	-	-	-	-	-	-
IP Tomar	x	-	-	-	-	-	-	-
IP Viana do Castelo	x	-	-	-	-	-	-	-
IP Viseu	x	-	-	-	-	-	-	-

Fonte: Elaboração própria

Desde 2009 até ao presente, a Comissão de Monitorização do IP Leiria tem vindo a elaborar relatórios anuais sobre os seus planos, em conformidade com a Recomendação nº1/2009 do CPC. O objectivo destes relatórios tem sido analisar a “sua implementação, com a avaliação não só das medidas de prevenção propostas, mas também uma avaliação do próprio plano para se proceder aos ajustamentos necessários e à apresentação de propostas de melhoria, tendo em conta a experiência entretanto adquirida” (IP Leiria, 2011). Assim, desta análise verificou-se que o relatório de execução de 2011, referente ao PGRIC de 2009/2010, contém uma avaliação do plano de prevenção de riscos identificando quais os aspectos a melhorar. Em relação à avaliação das medidas de prevenção existe uma avaliação genérica por um lado, e por outro verifica-se a existência de avaliação específica em relação às medidas implementadas e não implementadas. O relatório contém um capítulo de conclusões onde se encontram analisadas as percentagens de “executado”, “agendado” e “por executar” em relação às medidas de intervenção geral, e de intervenção específica nas áreas de pessoal, estudantes, atribuição de benefícios, contratação pública, património, receita e propriedade intelectual e patentes. As percentagens na intervenção geral são de 62,5% “executado”, 12,5% “agendado” e 25% “por executar”. Na intervenção específica as percentagens de “executado” variam

entre o mínimo de 54,1% no pessoal e o máximo de 100% no património. Em relação às percentagens de “agendado” variam entre o mínimo de 0% no património e o máximo de 88,9% em propriedade intelectual e patentes. Em último, “por executar” as percentagens variam entre o mínimo de 0% em património e o máximo de 40,5% no pessoal.

No que respeita ao relatório de execução de 2012, referente ao PGRIC de 2011 verificou-se que existiram algumas alterações. Em relação à avaliação dos procedimentos de prevenção continuou a existir uma avaliação genérica por um lado, e por outro a existir uma avaliação específica em relação às medidas implementadas e não implementadas. Nas suas conclusões existe, também, uma análise em percentagens de “executado”, “agendado” e “por executar” relativas aos procedimentos gerais, tendo uma distribuição de 87,5% de “executado”, 0% de “agendado” e 12,5% de “por executar”. Em relação à intervenção específica nas áreas de pessoal, estudantes, atribuição de benefícios, contratação pública, património, receita e propriedade intelectual e patentes foram analisados de outra forma, ou seja, não utilizaram a percentagem como indicador mas sim o número de procedimentos em função do nível de risco (elevado, moderado e reduzido). Assim, verifica-se no tocante ao nível de risco um total de 233 procedimentos, dos quais 143 (61,4%) correspondem a “executado”, 31 (13,3%) a “agendado” e 59 (25,3%) a “por executar”. Nesta análise, os procedimentos “executado” variam entre o mínimo de 1 procedimento (0,4%) na propriedade intelectual e patentes e o máximo de 56 procedimentos (24%) na contratação pública. Em relação ao “agendado” variam entre o mínimo 0 procedimentos nos estudantes e o máximo de 10 procedimentos (4,3%) na contratação pública. Em último, “por executar” os procedimentos variam entre o mínimo de 0 (0%) em propriedade intelectual e patentes e o máximo de 37 (15,9%) em estudantes.

No que respeita ao relatório de execução de 2013, referente ao PGRIC de 2012 verificou-se que existiram também algumas alterações em comparação com 2012. A eliminação de áreas contratação pública e da propriedade intelectual e patentes, e a incorporação da área da despesa. Em relação à avaliação dos procedimentos de prevenção continua a existir uma avaliação genérica por um lado, e por outro a existência de avaliação específica em relação às medidas implementadas e não implementadas. Nas suas conclusões existe também uma análise em percentagens de “executado”, “parcialmente executado” e “não executado” relativas aos procedimentos gerais, tendo uma distribuição de 71,4% de “executado”, 0% de “não executado” e 28,6% de “parcialmente executado”. Em relação à intervenção específica nas áreas de despesa, pessoal, estudantes, património e receita foram analisados da mesma forma do anterior com o número de procedimentos em função do nível de risco (elevado, moderado e reduzido). Assim, verifica-se no tocante ao nível de risco um total de 280 procedimentos, dos quais 207 (74%) correspondem a “executado”, 11 (3,9%) a “parcialmente executado” e 62 (22,1%) a “não executado”. Nesta análise, os procedimentos “executado” variam entre o mínimo de 24 procedimentos (8,25%) no património e o máximo de 89 procedimentos (31,8%) na despesa. Em relação ao “parcialmente executado” variam entre o mínimo 0

procedimentos (0%) nos estudantes e no património e o máximo de 7 procedimentos (2,5%) na receita. Por último, “não executado” os procedimentos variam entre o mínimo de 2 (0,7%) em património e o máximo de 27 (9,6%) em estudantes. Em conclusão apresenta-se o seguinte quadro (tabela 12) com a aglomeração destes resultados.

Tabela 12: Evolução da aplicação dos PGRCIC no IPLeiria

Relatórios de execução	2010	2011	2012
Nº de procedimentos	152	213	280
Execução dos procedimentos gerais			
Executado	62,50%	87,50%	71,40%
Agendado/Parcialmente executado	12,50%	0,00%	28,60%
Por executar/Não executado	25,00%	12,50%	0,00%

Fonte: Elaboração própria

Assim, verificou-se que no triénio 2010 / 2012 houve um aumento em todos os anos em relação ao número de procedimentos, o que poderá indiciar uma maior atenção em relação ao risco e à sua divulgação. Ao nível de execução dos procedimentos gerais verifica-se oscilação entre aumento e diminuição e em termos absolutos terá havido mais procedimentos executados, 95 em 2010, 186 em 2011 e 200 em 2012. Os “por executar” / “não executados” decresceram claramente no triénio analisado.

3.1.3. Relatórios e Contas

Como referido anteriormente, neste ponto é efectuada uma análise de conteúdo sintática aos Relatórios e Contas dos Institutos, tendo como objectivo determinar a presença de palavras e/ou frases no texto. As palavras procuradas são: risco, incerteza e provisões.

Inicialmente foram analisados os quinze Institutos Politécnicos para verificar se todos divulgavam os seus Relatórios e Contas. Dessa análise constatou-se que, somente, seis Instituições (IP Guarda, IP Castelo Branco, IP Lisboa, IP Leiria, IP Porto e IP Viseu) divulgavam estes documentos usando o título respectivo ou sobre o título de Relatório de actividades de gestão ou contas. Tomando por base as palavras procuradas foram aglomerados os dados recolhidos (tabela 13).

Tabela 13: Análise de conteúdo de Relatórios

	Ano	Riscos	Incertezas	Provisões	Título do documento
IP Guarda	2010	3	0	5	Relatório de actividades e gestão consolidado
IP Guarda	2011	5	0	12	Relatório de actividades e gestão consolidado
IP Lisboa	2010	0	0	3	Relatório de actividades e contas
IP Lisboa	2011	0	0	9	Relatório de actividades e contas
IP Castelo Branco	2010	2	0	1	Relatório de gestão consolidado
IP Castelo Branco	2011	2	0	1	Relatório de gestão consolidado
IP Castelo Branco	2012	1	0	1	Relatório de gestão consolidado
IP Leiria	2010	9	0	28	Relatório de actividades e gestão consolidado
IP Leiria	2011	15	0	51	Relatório de actividades e gestão consolidado
IP Leiria	2012	16	1	41	Relatório de actividades e gestão consolidado
IP Porto	2010	1	1	8	Relatório de gestão e contas consolidadas
IP Porto	2011	2	2	8	Relatório de gestão e contas consolidadas
IP Porto	2012	4	4	15	Relatório de gestão e contas consolidadas
IP Viseu	2010	0	0	0	Relatório de gestão consolidado IPV e SAS
IP Viseu	2011	0	0	0	Relatório de gestão consolidado IPV e SAS
IP Viseu	2012	0	0	4	Relatório de gestão consolidado IPV e SAS

Fonte: Elaboração própria

Assim verificou-se que dos seis Institutos só quatro (IP Castelo Branco, IP Leiria, IP Porto e IP Viseu) divulgaram os relatórios relativos ao triénio em estudo (2010/2012) e IP Guarda e IP Lisboa somente divulgaram em 2010 e 2011. Desta análise constatou-se que o IP Leiria é o Instituto que divulga mais palavras (161) e o IP Viseu o que divulga menos (4).

3.2. Análise quantitativa

Neste ponto efectua-se a análise das variáveis de natureza quantitativa cujos dados foram recolhidos dos PGRCIC.

O objectivo do presente estudo incide essencialmente em tentar perceber se o número de riscos/processos estaria dependente de variáveis como o número de escolas, número de cursos, números de população e massa monetária, na expectativa de que estas possam influenciar positivamente o número de riscos/processos. De forma a testar tais ideias foram definidas hipóteses de estudo.

Em relação à influência da dimensão das organizações no grau de divulgação de informação sobre o risco Linsley e Shriver (2006) e Kajüter (2006) (citados por Woods *et al*, 2008) verificaram que as grandes empresas financeiras tendiam a ter um maior grau de divulgação de informação sobre o

risco. Mais concretamente no sector público, García-Sánchez *et al*, (2013) referem também essa relação entre a dimensão da organização e o grau de divulgação de informação sobre o risco no sentido em que a dimensão tem um impacto positivo nas divulgações de informação social e ambiental. Esta dimensão está relacionada com o facto de quanto maior o município, maior é o número de partes interessados, o que incentivará à divulgação sobre a sua sustentabilidade. Assim utilizou-se, por analogia com os municípios, os institutos politécnicos para a criação das hipóteses a testar. Deste modo, foram criadas as seguintes hipóteses:

- **H1:** O número de escolas que constituem o instituto politécnico está positivamente relacionado com o grau de divulgação do risco (número de riscos)
- **H2:** O número total de cursos existentes no instituto politécnico está positivamente relacionado com o grau de divulgação do risco (número de riscos)
- **H21:** O número de mestrados existentes no instituto politécnico está positivamente relacionado com o grau de divulgação do risco (número de riscos)
- **H22:** O número de pós-graduações existentes no instituto politécnico está positivamente relacionado com o grau de divulgação do risco (número de riscos)
- **H23:** O número de licenciaturas existentes no instituto politécnico está positivamente relacionado com o grau de divulgação do risco (número de riscos)
- **H24:** O número de CET's existentes no instituto politécnico está positivamente relacionado com o grau de divulgação do risco (número de riscos)
- **H3:** O total de população do instituto politécnico está positivamente relacionado com o grau de divulgação do risco (número de riscos)
- **H31:** O número de docentes do instituto politécnico está positivamente relacionado com o grau de divulgação do risco (número de riscos)
- **H32:** O número de funcionários não docentes do instituto politécnico está positivamente relacionado com o grau de divulgação do risco (número de riscos)
- **H33:** O número de estudantes do instituto politécnico está positivamente relacionado com o grau de divulgação do risco (número de riscos)
- **H4:** O total de massa monetária transaccionada em 2010 pelo instituto politécnico está positivamente relacionado com o grau de divulgação do risco (número de riscos)

No mesmo sentido e partindo do estudo de García-Sánchez *et al*, (2013), criaram-se de forma idêntica as hipóteses considerando como variável dependente o número de processos:

- **H5:** O número de escolas que constituem o instituto politécnico está positivamente relacionado com o número de processos
- **H6:** O número total de cursos existentes no instituto politécnico está positivamente relacionado com o número de processos

- **H61:** O número de mestrados existentes no instituto politécnico está positivamente relacionado com o número de processos
- **H62:** O número de pós-graduações existentes no instituto politécnico está positivamente relacionado com o número de processos
- **H63:** O número de licenciaturas existentes no instituto politécnico está positivamente relacionado com o número de processos
- **H64:** O número de CET's existentes no instituto politécnico está positivamente relacionado com o número de processos
- **H7:** O total de população do instituto politécnico está positivamente relacionado com o número de processos
- **H71:** O número de docentes do instituto politécnico está positivamente relacionado com o número de processos
- **H72:** O número de funcionários não docentes do instituto politécnico está positivamente relacionado com o número de processos
- **H73:** O número de estudantes do instituto politécnico está positivamente relacionado com o número de processos
- **H8:** O total de massa monetária transacionada em 2010 pelo instituto politécnico está positivamente relacionado com o número de processos

A partir dos PGRCIC dos institutos politécnicos que constituem a amostra, efectuou-se a recolha e categorização das frases relacionadas com a divulgação do risco neles contidos. Para atingir o objectivo usou-se a análise de conteúdo, como anteriormente referido.

Inicialmente e dado que as variáveis em análise são todas de natureza quantitativa decidiu-se testar as hipóteses definidas anteriormente através da regressão linear simples e múltipla. Toda a análise estatística cujos resultados são descritos em seguida foi efectuada utilizando o *software* SPSS, versão 21.

Começou-se por validar o pressuposto da normalidade das variáveis presentes no modelo de regressão linear. Utilizaram-se dois testes de hipóteses, *Kolmogorov-Smirnov* e *Shapiro-Wilk*, tendo-se verificado que em 90% das situações a Normalidade foi assegurada para um nível de significância de 1%. De seguida construiu-se a matriz de correlações entre todas as variáveis em análise. Utilizou-se o coeficiente de correlação de *Pearson*, tendo-se de imediato verificado que os valores deste coeficiente entre as variáveis dependentes (número de riscos e número de processos) e cada uma das variáveis independentes eram, na maioria dos casos, bastante baixo (próximo de zero). Esta primeira análise pressupunha uma fraca relação linear entre as possíveis variáveis independentes e cada uma das variáveis dependentes.

Apesar das fracas expectativas decidiu-se construir os diversos modelos de regressão linear, que permitiriam validar ou não cada uma das hipóteses supracitadas.

Começou-se pelo modelo de regressão linear múltipla, considerando a variável dependente, número de riscos, em função das variáveis independentes: número total de escolas, número total de cursos, total de população e total de massa monetária transacionada. De seguida construíram-se os modelos de regressão linear simples considerando cada uma das variáveis independentes isoladamente. E finalmente, de forma individual, analisou-se a validação de cada uma das sub-hipóteses.

Em nenhum dos modelos foi possível validar as hipóteses subjacentes. Todos eles apresentaram um coeficiente de determinação muito baixo, na sua maioria de valores inferiores a 0,2, indicando uma fraca qualidade de ajustamento do modelo aos dados. Nenhum modelo foi considerado estatisticamente significativo, para qualquer nível de significância. Estes resultados indiciam a inexistência de relação entre a dimensão da instituição e o número de riscos e processos divulgados, o que não é consistente com Linsley e Shrives (2006) e Kajüter (2006) (citados por Woods *et al*, 2008) e mais especificamente para o sector público também não é consistente com Garcia-Sánchez *et al* (2013).

De seguida repetiu-se o procedimento considerando desta vez como variável dependente o números de processos. Claramente que o número de processos está fortemente correlacionado com o número de riscos, pelo que os resultados obtidos foram em tudo idênticos aos anteriores. Também neste caso nenhum dos modelos se mostrou estatisticamente significativo e a qualidade do ajustamento voltou a ser bastante fraca.

Uma vez que os resultados da aplicação dos modelos de regressão linear foram fracos e não permitiram a validação das hipóteses definidas decidiu-se utilizar uma nova abordagem.

Com base nos resultados da análise de conteúdo e visando a aplicação do modelo de regressão logística, definiu-se o índice/*ratio* entre o número de riscos de cada instituto politécnico e o número total de riscos. Como variável dependente do modelo foi utilizado o logaritmo Neperiano do supracitado *ratio*. Nesta fase decidiu-se apenas trabalhar com as hipóteses principais:

- **H9:** O número de escolas que constituem o instituto politécnico está positivamente relacionado com o grau de divulgação do risco
- **H10:** O número total de cursos existentes no instituto politécnico está positivamente relacionado com o grau de divulgação do risco
- **H11:** O total de população do instituto politécnico está positivamente relacionado com o grau de divulgação do risco
- **H12:** O total de massa monetária transacionada em 2010 pelo instituto politécnico está positivamente relacionado com o grau de divulgação do risco

Tal como no caso anterior, em primeiro lugar foi definido um modelo de regressão logística múltipla mantendo-se as quatro variáveis independentes. De seguida construíram-se quatro modelos de regressão logística de forma a analisar individualmente a relação entre cada uma das variáveis independentes e a variável dependente.

Mais uma vez chegou-se à conclusão de que não existe evidência estatística de que as hipóteses H9, H10, H11 e H12 se verifiquem. Ou seja, com base na amostra utilizada, não foi possível encontrar uma relação estatisticamente significativa entre qualquer uma das variáveis independentes e a divulgação do risco.

De novo, também, estes resultados indicam uma inexistência de relação entre a dimensão da instituição e o número de riscos e processos divulgados, o que não é consistente com Garcia-Sánchez *et al* (2013).

Quer no modelo de regressão múltipla quer nos modelos individuais o valor dos coeficientes obtidos é aproximadamente zero, sendo que a maioria dos casos apresenta sinal negativo, não se conseguindo atestar a relação positiva entre as variáveis independentes e a divulgação do risco, como seria esperado. Os *p-values* fornecidos pela regressão logística são, em geral, superiores a 0.05, evidenciando a inexistência de significância estatística nas diversas hipóteses testadas.

Quer individualmente, quer de uma forma global, não foi possível demonstrar a existência de uma relação positiva entre as variáveis independentes consideradas, número de escolas, número total de cursos (ou cada tipo de curso em separado), total de população (ou cada tipo de indivíduos em separado) e o total de massa monetária transacionada, e a divulgação do risco. Quer através do número de riscos e do número de processos utilizando a regressão linear quer criando *ratios* e utilizando a regressão logística. Tais resultados dever-se-ão não só à dimensão da amostra mas também ao facto desta divulgação do risco ser de carácter opcional, o que não permite uma análise evolutiva do problema. Quer isto dizer que analisando apenas um ano não é possível retirar qualquer tipo de conclusão estatisticamente significativa. O facto de não se ter encontrado qualquer relação positiva entre as variáveis independentes e a divulgação do risco, não quer dizer que ela não exista.

4. Conclusão, limitações e linhas de investigação futuras

Indicar caminhos para ajudar a gerir o risco é fundamental para que as organizações possam implementar, cada vez mais, melhores práticas na gestão de risco. Neste sentido na primeira parte deste estudo elaborou-se uma revisão de literatura sobre a gestão do risco e a divulgação da informação sobre o risco. Na segunda parte, descreveu-se a metodologia aplicada, o objectivo do estudo, a população e amostra e os dados e a terceira parte do estudo centrou-se na análise (descritiva e quantitativa) e discussão dos resultados. Por fim, retiram-se algumas conclusões.

Este trabalho teve como objectivo estudar a importância da divulgação da informação sobre o risco e os níveis de transparência nos Institutos Politécnicos Portugueses. Para o efeito usaram-se os PGRIC, os Relatórios de Execução e os Relatórios e Contas, e procedeu-se a uma análise de conteúdo e à resposta às questões de partida. Pode-se considerar que este trabalho apresenta contributos positivos na medida em que apresenta resultados que ajudam a identificar, no período analisado, os níveis de divulgação da informação sobre o risco e da transparência dos Institutos Politécnicos.

Desta forma e em relação à questão se os PGRIC dos Institutos Politécnicos estão em conformidade com a recomendação nº1/2009 de 1 de Julho do CPC, parece possível concluir que existem, não só, níveis diferentes de informação sobre o risco e transparência como até existem casos de não divulgação de informação sobre o risco. É exemplo disso é o facto de, entre os quinze institutos analisados, treze divulgarem os Planos e dois não.

Em relação aos diferentes níveis de divulgação de informação pelos treze Institutos, nove deles não divulgam como identificaram os riscos. Apenas dois referem a forma de hierarquizar os riscos identificados. Estes factos revelam uma diferente convergência com o previsto na recomendação nº1/2009.

Em relação às tipologias de risco presentes nos PGRIC verifica-se que têm como referência a mesma tipologia utilizada pela FERMA (2003). Isto é, utilizam os tipos estratégico, financeiro, operacional e perigos sendo eles de origem interna e externa.

No tocante à divulgação da identificação e hierarquização dos riscos dos treze Institutos analisados, todos eles cumpriram o preceituado pelo Despacho nº36/2009, mas no que respeita à hierarquização dos riscos somente cinco fazem-na cumprindo com o mesmo despacho e também por isso não se enquadra na FERMA (2003).

No que respeita à enumeração de processos, todos os Institutos os identificam, como também acontece com as medidas de prevenção a adoptar o que vai de encontro à recomendação nº1/2009 do CPC.

Verifica-se de novo um diferente grau de divulgação de informação relacionada com a definição e identificação dos responsáveis de gestão dos PGRIC. Apesar de que a maioria dos Institutos apresenta o seu organograma, poucos evidenciam os intervenientes, as suas funções e responsabilidades. Enquanto dois Institutos referem positivamente estes aspectos, os restantes onze limitam-se ao organograma e a uma não identificação clara dos responsáveis. Daqui poder-se-á concluir que não divulgam de acordo com a recomendação nº1/2009 do CPC.

Para responder às questões se existem e quais as variáveis que influenciam a quantidade de riscos das instituições e se existem e quais as variáveis que influenciam a quantidade de processos

das instituições, foi efectuado a análise das variáveis de natureza quantitativa baseadas na dimensão da organização e o grau de divulgação de risco conforme as indicações do estudo de Garcia- Sanchez *et al.* (2013), tendo sido criadas várias hipóteses (H1 a H8). Após tratamento estatístico pelo *software* SPSS versão 21, verificou-se em relação ao coeficiente de correlação de *Pearson*, entre as variáveis dependentes e variáveis independentes valores bastante baixos, próximos do zero. Apesar disso construiu-se modelos de regressão linear para validação ou não das hipóteses. Dos vários modelos (múltipla e simples) utilizados foi possível validar as várias hipóteses. Estes factos indicam as expectativas de correlação alta do número de riscos e o número de processos e correlações baixas nas demais hipóteses, e não permitiram a sua avaliação. Em função destes resultados criou-se nova abordagem utilizando o modelo de regressão logística em que se trabalhou somente com as hipóteses principais de **H9** à **H12**. De novo se concluiu que não existe relação estatisticamente significativa entre as variáveis independentes e a divulgação do risco.

Estes resultados não são de modo a confirmar as expectativas que existiam baseadas no estudo de Garcia-Sanchez (2013) e que eram o impacto positivo que a dimensão da organização teria no nível de divulgação de informação sobre o risco, isto é, quanto maior a dimensão maior o grau de divulgação associado a cada organização.

No tocante à pergunta se será a implementação e monitorização dos PGRIC efetuada de acordo com recomendação nº1/2009 de 1 de Julho do CPC, e divulgada no respectivo relatório de execução verifica-se que na maioria dos Institutos consultados não são elaborados quaisquer relatórios, com excepção do IP Leiria pelo que a análise somente recaiu sobre este. Os restantes Institutos não se enquadram na recomendação e portanto apresentam um grau nulo de divulgação de risco e sua monitorização. Devido a este *deficit* de divulgação utilizaram-se os relatórios de gestão e contas como alternativa na recolha de informação sobre o risco e utilizou-se neste caso a contagem de palavras (risco, incerteza e provisões) baseadas nas IPSAS e no tocante aos riscos financeiros. Da análise concluiu-se que todos os Institutos apresentavam níveis de divulgação não relevantes. O mais significativo era o IP Leiria com 161 palavras.

Este estudo enforma de algumas limitações, pois desde logo foca-se na análise dos PGRIC num único ano uma vez que era o período único de comparação entre os treze Institutos que divulgavam essa informação o que limita a obtenção de resultados não permitindo uma análise evolutiva do problema e daí não ser possível também retirar qualquer tipo de conclusão estatisticamente conclusiva. Estas limitações foram sentidas de modo mais intenso na análise dos relatórios de execução e relatórios de gestão e contas, não se podendo analisar mais do que um e quatro Institutos respectivamente.

Quanto às linhas de investigação futuras possíveis e tendo em conta as limitações considera-se interessante um estudo evolutivo em relação à execução dos PGRIC, nas suas implicações para

e elevar o grau e a qualidade da divulgação e informação sobre o risco. Também se considera interessante no futuro uma comparação entre os acontecimentos ligados à corrupção e infracções conexas antes e depois da implementação dos PGRIC. Por último sugere-se, quer como complemento a este estudo, quer para uma maior ligação com os aspetos financeiros dos PGRIC uma análise comparativa de todos os Institutos Politécnicos ao nível dos procedimentos de controlo interno inerentes à gestão do risco e um estudo sobre a utilização das IPSAS na divulgação de informação financeira no sector público, em particular nos Institutos Politécnicos.

Bibliografia

Almeida, J. R. (2005). *Contabilidade de Custos para as Autarquias Locais. Modelo para o Sector Público Administrativo*. Vida Económica.

Alves, T. (Jul./Set. de 2011). Análise de Conteúdo: sua aplicação nas publicações de Contabilidade. *Revista Universo Contábil* - No3, V.7, pp. 146-166.

Alves, T. (2005). *A Importância de Divulgação da Informação sobre o Risco do Negócio*. ISCTE, Tese de Doutoramento, Lisboa.

Araújo, J. P. (2005). *A Implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos Planos Sectoriais dos Serviços Autónomos da Administração Central: Estudo e Análise*. Tese de Mestrado de Contabilidade e Auditoria.

Assembleia da República. (1979). Decreto-Lei nº 513-T/79, de 26 de Dezembro. *Ministério da Educação*. Diário da República, I Série Nº296.

Assembleia da República. (1986). Lei 46/86 de 14 de Outubro. *Lei das Bases do Sistema Educativo*. Diário da República, I Serie Nº 237.

Assembleia da República. (1990). lei nº 54/90, de 5 de Setembro. *Estatuto e Autonomia dos Estabelecimentos de Ensino Superior Politécnico*. Diário da República, I Serie - No 205.

Assembleia da República. (1993). Decreto-Lei nº 344/93 de 1 de Outubro. *Ministério da Educação*. Diário da República, I Serie - Nº 231.

Assembleia da República. (2000). Ministério das Finanças e da Educação. *Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro*. Diário da República— I Série-B N.o 218.

Assembleia da República. (2003). Convenção contra a Corrupção, adoptada pela Assembleia Geral das Nações Unidas em 31 de Outubro de 2003. *Resolução da Assembleia da República n.º 47/2007*.

Assembleia da Republica. (2007). Resolução da Assembleia da Republica nº47/2007.

Assembleia da Republica. (2008). Lei nº 54/2008 de 4 de Setembro. Diário da República, 1.ª série — N.º 171.

Assembleia da República. (2009). Aviso n.º 5882/2009. *Inquérito sobre avaliação da gestão de riscos de corrupção e infracções conexas (CPC)*. Diário da República, 2.ª série — N.º 55.

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2012). *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse*. Global Fraud Study.

Ávila, M. G. (2013). *Gestão de Riscos no Sector Público: Controle estratégico para um processo decisório eficiente*. Disponível em 20 de Julho de 2013, de <http://semanaacademica.org.br/gestao-de-riscos-no-setor-publico-control-e-estrategico-para-um-processo-decisorio-eficiente>

Bardin, L. (1977). *Análise de Conteúdo*. Lisboa: Edições 70.

Beattie, V., McInnes, B., & Fearnley, S. (2004). *A Methodology for Analysing and Evaluating Narratives in Annual Reports: A Comprehensive Descriptive Profile and Metrics for Disclosure Quality Attributes*. University of Glasgow. Accounting Forum.

Beja, R. (2004). *Risk Management, Gestão, Relato e Auditoria*. Lisboa.

Bell, J. (1993). *Como Realizar um Projeto de Investigação*. Lisboa: Gradiva - Publicações Lda.

Bernstein, P. L. (1997). *Desafio aos Deuses: A fascinante história do risco*. Rio de Janeiro: Elsevier Editora.

Bizerra, A. L. (2011). *Governança no setor público: a aderência dos relatórios de gestão do Poder Executivo municipal aos princípios e padrões de boas práticas de governança*. (Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro) Disponível em 10 de Agosto de 2013, de http://www.btdt.uerj.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=2736

Caiado, A. P. (2004). A Contabilidade Pública em Portugal e as normas do IFAC. *Revista Revisores e Empresas nº 24 da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, pp.9-11.

Caiado, A. P., & Pinto, A. C. (1997). *Manual do plano oficial de contabilidade pública*. Lisboa: Vislis Editores.

Calado, S., & Ferreira, S. (2004/2005). *Análise de documentos, metodo de recolha e análise de dados*. DEFCUL.

Cavalcanti, C. (2009). *Gestão de Riscos: Abordagem de Conceitos e Aplicações*. Universidade de Pernambuco, Pernambuco.

Cervo, A., & Bervian, P. (1983). *Metodologia Científica*. São Paulo: McGraw Hill.

Chapman, R. (2006). *Simple Tools and Techniques for Enterprise Risk Management*. New Jersey, USA: John Wiley & Sons Inc.

Chartered Institute of Management (CIMA). (2008). *Fraud risk management: A guide to good practice*.

Código das Sociedades Comerciais. (2012). *Lei n.º 66-B/2012, de 31/12*. Disponível em 11 de Dezembro de 2013, de http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?artigo_id=524A0066&nid=524&tabela=leis&pagina=1&ficha=1&nversao=#artigo

Committee of Sponsoring Organizations (COSO). (2012). COSO. Disponível em 5 de Setembro de 2012, de <http://www.coso.org/aboutus.htm>

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission(COSO). (September de 2004). *Enterprise Risk Management - Integrated Framework (COSO II)*. Executive Summary.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission(COSO). (2013). *Internal Control-Integrated Framework (COSO) - Executive Summary*.

Conselho Coordenador dos Institutos Superiores Politécnicos (CCISP). (2010). *Anuário Financeiro das Instituições Públicas de Ensino Superior Politécnico*.

Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC). (22 de Julho de 2009). *Recomendação nº1/2009 sobre Planos de Gestão de Riscos de Corrupção e Infracções Conexas*. Diário da República - 2ª série - nº 140.

Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC). (2013). *Relatório de Actividades 2012*. Lisboa.

Constituição da República Portuguesa. (2005). *VII Revisão Constitucional*. Disponível em 27 de Julho de 2013, de <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>

Cooper, D. (2007). Specialists in Strategic, Enterprise and Project Risk Management. *Tutorial Notes: The Australian and New Zealand Standard ou Risk Management AS/NZS 4360:2004*. Austrália: Broadleaf Capital Internacional PTY LTD.

Cupello, S. L. (2006). *Uma Contribuição para Avaliação do Sistema de Controlos Internos em uma Instituição Financeira com foco em Operações de Tesouraria*. Dissertação de Mestrado. Disponível de Dissertação de Mestrado.

Decreto - Lei nº 232/97, de 3 de Setembro. (1997). (Diário da República) Disponível em 15 de Dezembro de 2012, de <http://www.dre.pt/cgi/dr1s.exe?t=d&cap=1-197&doc=19972966%20&v02=&v01=2&v03=1997-01-01&v04=1997-12-31&v05=&v06=&v07=&v08=&v09=&v10=&v11=&v12=232%2F97&v13=&v14=&v15=&sort=0&submit=Pesquisar&d=2008-06-27&maxDate=2008-06-27&minDate=1960-01-01>

Dietrich, R., & et, al. (2001). Market Efficiency, Bounded Rationality, and Supplemental Business Reporting Disclosures. *Journal of Accounting Research - No 2, V.39*, pp.243-268.

Direção-Geral do Tesouro e Finanças (DGTF). (2012). *Sector Empresarial do Estado (SEE)*. Disponível em 15 de Dezembro de 2012, de <http://www.dgtf.pt/Sector-Empresarial-do-Estado-SEE/O-que-e-o-Sector-empresarial-do-Estado-SEE->

Directiva 2011/85/UE do Conselho de 8 de Novembro de 2011. (2011). *Jornal Oficial da União Europeia*. Disponível em 11 de Dezembro de 2013, de <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:306:0041:0047:PT:PDF>

Dobler, M. (2008). Incentives for risk reporting — A discretionary disclosure and cheap talk approach. *The International Journal of Accounting* 43, pp.184–206.

Enciclopédia Larousse. (2007). Editora Tema e Debates Lda.

Esteves, A. J. (1986). A Investigação-acção. In A. S. Silva, & J. M. Pinto, *Metodologia das Ciências Sociais* (8ª Edição ed.). Porto: Edições Afrontamento.

Federation of European Risk Management Associations (FERMA). (2003). *Norma de Gestão de Riscos*. Bélgica: The Institute of Risk Management (IRM), The Association of Insurance and Risk Managers (AIRMIC) e ALARM The National Forum for Risk Management in the Public Sector.

Federation of European Risk Management Associations (FERMA). (2012). *FERMA*. Disponível em 5 de Setembro de 2012, de <http://www.ferma.eu/about/mission-and-objectives/what-is-ferma/>

Fernandes, F. C., Heinzmann, L., & Wienhage, P. (2010). Controlos Internos: Comparativo entre estruturas padrão. *XIII SEMEAD- Seminários em Administração*.

Financial Accounting Standards Board (FASB). (2001). *Improving Business Reporting: Insights into Enhancing Voluntary Disclosures*. Business Reporting Research Project.

Fonseca, M. d. (2001). O Ensino Politécnico em Portugal. A história recente. *Politécnica, Boletim Informativo do Instituto Superior Politécnico de Viseu*, pp. 7-9.

Freixo, M. J. (2010). *Metodologia Científica - Fundamentos Métodos e Técnicas* (2ª Edição ed.). Lisboa: Instituto Piaget.

Garcia-meca, E., & et, al. (2005). *The explanatory factors of intellectual capital disclosure to financial analysts*. Disponível em 16 de Setembro de 2013, de <http://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/0963818042000279713>

García-Sánchez, I., Aceituno, J., & Domínguez, L. (2013). Determinants of corporate social disclosure in Spanish local governments. *Journal of Cleaner Production - No39*, pp.60-72.

German Accounting Standard Board (Gas 5). (2000). *Risk reporting*. Berlin.

Gil, A. C. (2010). *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. São Paulo: Atlas, S.A.

Gonçalves, S. S. (2007). *Consolidação de Contas de Administração Pública: enquadramento teórico e análise empírica*. (Mestrado em Contabilidade e Auditoria) Disponível em 25 de Novembro de 2012, de <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/6391>

Guimarães, I., Parisi, C., Pereira, A., & Weffort, E. (Julho/Setembro de 2009). A Importância da Controladoria na Gestão de Riscos das Empresas Não-Financeiras: um estudo da percepção de gestores de riscos e controllers. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, V. 11, pp. 260-275.

Hill, S. (2006). Texto III, Guia sobre a gestão de riscos no serviço público. *Canada School of Public Service*, 37-49. Brasília: Escola Nacional de Administração Pública.

IFAC. (2012). Disponível em 9 de Julho de 2012, de <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview>

IFAC. (2012 a)). Disponível em 9 de Julho de 2012, de <http://www.ifac.org/public-sector/about-ipsasb>

IFAC. (2012 b)). Disponível em 9 de Julho de 2012, de [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/PPP%205%20\(2\).pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/PPP%205%20(2).pdf)

Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC). (2007). *Guia de Orientação para Gerenciamento de Riscos Corporativos*. São Paulo.

Instituto Politécnico Castelo Branco. (2009). *PGRCIC 2009/2010*. Castelo Branco.

Instituto Politécnico Castelo Branco. (2011). *Relatório de Gestão Consolidado 2010*. Castelo Branco.

Instituto Politécnico Castelo Branco. (2012). *Relatório de Gestão Consolidado 2011*. Castelo Branco.

Instituto Politécnico Castelo Branco. (2013). *Relatório de Gestão Consolidado 2012*. Castelo Branco.

Instituto Politécnico Cávado e do Ave. (2009). *PGRIC 2009/2010*. Cávado e do Ave.

Instituto Politécnico Coimbra. (2009). *PGRIC 2009/2010*. Coimbra.

Instituto Politécnico de Beja. (2009). *PGRIC 2009/2010*. Beja.

Instituto Politécnico de Beja. (2011). *PGRIC 2011*. Beja.

Instituto Politécnico Guarda. (2009). *PGRIC 2009/2010*. Guarda.

Instituto Politécnico Guarda. (2011). *Relatório de Actividades e gestão Consolidado 2010*. Guarda.

Instituto Politécnico Guarda. (2012). *Relatório de Actividades e gestão Consolidado 2011*. Guarda.

Instituto Politécnico Leiria. (2009). *PGRIC 2009/2010*. Leiria.

Instituto Politécnico Leiria. (2011). *PGIC 2011*. Leiria.

Instituto Politécnico Leiria. (2011). *Relatório Anual - Plano de Gestão de Riscos 2010*. Leiria.

Instituto Politécnico Leiria. (2011). *Relatório de Actividades e gestão Consolidado 2010*. Leiria.

Instituto Politécnico Leiria. (2012). *PGRIC 2012*. Leiria.

Instituto Politécnico Leiria. (2012). *Relatório Anual - Plano de Gestão de Riscos 2011*. Leiria.

Instituto Politécnico Leiria. (2012). *Relatório de Actividades e gestão Consolidado 2011*. Leiria.

Instituto Politécnico Leiria. (2013). *PGRIC 2013*. Leiria.

Instituto Politécnico Leiria. (2013). *Relatório de Actividades e gestão Consolidado 2012*. Leiria.

Instituto Politécnico Lisboa. (2009). *PGRIC 2009/2010*. Lisboa.

Instituto Politécnico Lisboa. (2011). *Relatório de Actividades e Contas 2010*. Lisboa.

Instituto Politécnico Lisboa. (2012). *Relatório de Actividades e Contas 2011*. Lisboa.

Instituto Politécnico Portalegre. (2009). *PGRIC 2009/2010*. Portalegre.

Instituto Politécnico Porto. (2009). *PGRIC 2009/2010*. Porto.

Instituto Politécnico Porto. (2011). *Relatório de Gestão e Contas Consolidadas 2010*. Porto.

Instituto Politécnico Porto. (2012). *Relatório de Gestão e Contas Consolidadas 2011*. Porto.

Instituto Politécnico Porto. (2013). *Relatório de Gestão e Contas Consolidadas 2012*. Porto.

Instituto Politécnico Santarém. (2009). *PGRIC 2009/2010*. Santarém.

Instituto Politécnico Santarém. (2011). *PGRIC 2011*. Santarém.

Instituto Politécnico Setúbal. (2009). *PGRIC 2009/2010*. Setúbal.

Instituto Politécnico Tomar. (2009). *PGRIC 2009/2010*. Tomar.

Instituto Politécnico Viana do Castelo. (2009). *PGRIC 2009/2010*. Viana do Castelo.

Instituto Politécnico Viseu. (2009). *PGRIC 2009/2010*. Viseu.

Instituto Politécnico Viseu. (2011). *Relatório de Gestão Consolidado IPV e SAS 2010*. Viseu.

Instituto Politécnico Viseu. (2012). *Relatório de Gestão Consolidado IPV e SAS 2011*. Viseu.

Instituto Politécnico Viseu. (2013). *Relatório de Gestão Consolidado IPV e SAS 2012*. Viseu.

Instituto Politécnico Leiria. (2013). *Relatório Anual - Plano de Gestão de Riscos 2012*. Leiria.

International Federation of Accountants (CFC). (2010). *Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público (IPSAS)*. Conselho Federal de Contabilidade.

International Federation of Accountants Committee (IFAC). (2011). *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities - Study 14*, Third Edition. Disponível em 9 de Julho de 2012, de <http://www.ifac.org/publications-resources/study-14-transition-accrual-basis-accounting-guidance-governments-and-governm>

International Organization for Standardization (ISO). (2009). IEC GUIDE 73. *Risk management — Vocabulary*. Geneva: ISO Technical Management Board Working Group.

International Organization for Standardization (ISO). (2012). *ISO*. Disponível em 5 de Setembro de 2012, de <http://www.iso.org/iso/home/about.htm>

Kajüter, P. (2001). Risikoberichterstattung: empirische befunde und der entwurf des DRS5. 3, 105 - 111.

Kelly, B. E., & Weber, S. (2006). Um equilibrio dedicado entre risco e recompensa. In E. & Young, *Risk Management* (pp. 13-32). Lisboa: Sociedade de Publicações, Lda.

Knight, F. (2002). *Risk, Uncertainty and Profit*. Washington: Beard Books.

Linsley, P., & Shrives, P. (2000). Risk Management and Reporting Risk in the UK. *Journal of Risk*, V.3, pp.115-129.

Linsley, P., & Shrives, P. (2005). Transparency and the disclosure of risk information in the banking sector. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, V.13, pp.205-214.

Linsmeier, T., & Pearson, N. (1997). Quantitative Disclosures of Market Risk in the SEC Release. *Accounting Horizons - No 1*, V.11, pp.107-135.

Ljili, K., & Zeghal, D. (2005). A Content Analysis of Risk Management Disclosures in Canadian Annual Reports. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, pp.125-142.

Macieira, A. (2008). *Gestão Baseada em Riscos: Reinventando o Papel da Gestão de Riscos Integrada ao Negócio*. (Elogroup) Disponível em 23 de Outubro de 2012, de http://www.elogroup.com.br/download/Artigo_Gestao%20Baseada%20em%20Riscos.pdf

Marconi, M., & Lakatos, E. (2003). *Fundamentos da Metodologia Científica*. São Paulo: Editora Atlas.

Martins, G. d. (2008). A Importância do Tribunal de Contas na Sustentabilidade Financeira do Estado. *Revista dos Estudos Politécnicos - Nº10, Vol VI*, pp. 029-031.

Meek, G., Roberts, C., & Gray, S. (1995). Factors Influencing Voluntary Annual Report Disclosures by U.S., U.K. and Continental European Multinational Corporations. *Journal of International Business Studies*, pp.555-572.

Ministério das Finanças. (Abril de 2012). *Documento de Estratégia Orçamental 2012-2016*. Disponível em 23 de Setembro de 2013, de <http://www.portugal.gov.pt/pt/os-ministerios/ministerio-das-financas/documentos-oficiais/20120430-deo.aspx>

Moneva, J., & Llena, F. (2000). *Environmental disclosures in the annual reports of large companies in Spain*. University of Zaragoza.

Moreau, F. (2003). *Compreender e gerir os riscos*. Lisboa: Bertrand Editora.

Nações Unidas (UN). (2013). Disponível em 18 de Dezembro de 2013, de <http://www.un.org/members/index.shtml>

Nogueira, S., & Carvalho, J. (2007). *O sistema de informação contabilística da Administração Pública portuguesa segundo a perspectiva de "especialistas": estudo empírico*. (Associação de Docentes de Contabilidade do Ensino Superior) Disponível em 14 de Dezembro de 2012, de <https://bibliotecadigital.ipb.pt/handle/10198/2025>

Penha, J. C., & Parisi, C. (2005). *Um caminho para integrar a gestão de riscos à controladoria*. Disponível em 24 de 09 de 2012, de http://www.intercostos.org/documentos/custos_97.pdf

Pereira, E., Bracalente, F., Dinofre, M., & Bernardinelli, M. (2008). *COSO – The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. Disponível em 25 de Outubro de 2012, de <http://www.fonai-mec.com.br/uploads/documentos/arq1371678360.pdf>

Pereira, E., Bracalente, F., Dinofre, M., & Bernardinelli, M. (Setembro de 2010). *Controles Internos: Comparativo entre Estruturas Padrão*. (XIII Semead: Seminários em Administração) Disponível em 25 de Outubro de 2012, de <http://www.ead.fea.usp.br/semead/13semead/resultado/trabalhosPDF/536.pdf>

Pereira, P. T., & et al. (2010). *Economia e Finanças Públicas*. Lisboa: Escolar Editora.

Peres, D. (2010). *A importância da gestão de riscos e controles internos como respostas a riscos empresariais*. Dissertação (Mestrado), Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

Risk Management — Principles and Guidelines (ISO 31000:2009). (2009). Disponível em 25 de Novembro de 2012, de <ftp://law.resource.org/in/bis/S07/is.iso.31000.2009.pdf>

Shenkir, W., & Walker, P. (2007). *Enterprise risk and control*. (Institute of Management Accountants) Disponível em 15 de Outubro de 2012, de *Enterprise risk management: Tools and techniques for effective implementation*: <http://poole.ncsu.edu/erm/documents/IMAToolsTechniquesMay07.pdf>

Silva, E., & Menezes, E. (2001). *Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação*. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina.

Silva, J. H. (2009). *Gestão do Risco - Parte I: gestão do risco, biologia da empresa e liderança*. Disponível em 20/09/2012, de <http://jorgesilva.pbworks.com/f/parte1+risco-inova%C3%A7%C3%A3o-biologia+20090215.pdf>

Silva, M. (2007). *Análise da Regulação Contábil: Um Ensaio à Luz da Teoria Tridimensional do Direito, da Teoria Normativa da Contabilidade e do Gerenciamento da Informação Contábil, numa Perspectiva Interdisciplinar*, Dissertação de Mestrado em Gestão Empresarial. (Fundação Getúlio Vargas - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresa) Disponível em 15 de Fevereiro de 2012, de <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/3949>

Soares, M., & Scarpin, J. (Agosto/Novembro de 2010). A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos da aplicação da DRE na administração pública. *Revista Catarinense*, V.9, pp.25-42.

Sousa, L. (4 de Março de 2009). Intervenção na reunião do Conselho de Prevenção da Corrupção. pp.1-16.

Spira, L., & Page, M. (2003). Risk Management the reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accounting Journal - No 4, V. 16*, pp.640-661.

Standards Australia. (2012). Disponível em 5 de Setembro de 2012, de <http://www.standards.org.au/OurOrganisation/AboutUs/Pages/History.aspx>

Standards Australia Licence. (2013). *AS/NZS 4360:1999 Risk management*. Joint Australian/New Zealand Standard.

Stanton, P., & Stanton, J. (2002). Corporate Annual Reports: Research perspectives used. *Accounting, Auditing & Accounting Journal Nº4, V. 15*, pp.478-500.

Tanzi, V. (1998). Corruption Around the World Causes: Consequences, Scope, and Cures. *IMF Staff Papers - No 4, V.45*, pp.559-594.

Teixeira, A. B. (2009). *A Contabilidade como Sistema de Informação nas Instituições do Ensino Superior Público em Portugal - O caso da Escola Superior de Ciências Empresariais*. Tese de Doutoramento, Universidade Aberta, Lisboa.

Teixeira, M. d. (2006). *O Contributo para a Auditoria Interna para uma Gestão Eficaz*. Disponível em 25 de Outubro de 2012, de Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria: <https://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/581/1/LC326.pdf>

Transparência e Integridade, Associação Cívica (TIAC). (2012). *Sistema Nacional de Integridade (SNI)*. Lisboa.

Transparency Internacional (TI). (2008). *Corruption Perceptions Index (CPI) 2008*. Germany.

Transparency Internacional (TI). (2009). *Corruption Perceptions Index (CPI) 2009*. Germany.

Transparency Internacional (TI). (2010). *Corruption Perceptions Index (CPI) 2010*. Germany.

Transparency Internacional (TI). (2011 a)). *Strategy 2015: people - institutions - laws - values - network - impact*. Germany.

Transparency Internacional (TI). (2011). *Corruption Perceptions Index (CPI) 2011*. Germany.

Transparency Internacional (TI). (2012). *Corruption Perceptions Index (CPI) 2012*. Germany.

Tribunal de Contas (TC). (2009). despacho nº 36/2009 – GP, de 30 de Outubro.

United Nations Global Compact (UNGC). (2009). *Reporting Guidance on the 10th Principle Against Corruption*. Transparency International.

Urbano, C. (2008). O Ensino Politécnico – (re)definição e (re)posicionamento no panorama da formação superior em Portugal. *IV Congresso Português de Sociologia*. Lisboa.

Vala, J. (1986). A análise de conteúdo. In A. Silva, & J. Pinto, *Metodologia das Ciências Sociais* (10ª Edição ed., pp. 101-128). Porto: Afrontamento.

Vergara, S. C. (1998). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas.

Wildavsky, A. (1990). No risk is the highest risk of all. In T. Glickman, & M. Gough, *Readings in Risk* (pp. 120-128). Washington: Resources for the future.

Woods M., K. P. (2008). *International Risk Management* (1 st ed.). Oxford, UK: CIMA Publishing.

